

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
**«БЕЛГОРОДСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ»**
(Н И У « Б е л Г У »)

ИНСТИТУТ ЭКОНОМИКИ И УПРАВЛЕНИЯ
КАФЕДРА ФИНАНСОВ, ИНВЕСТИЦИЙ И ИННОВАЦИЙ

**ПРЯМЫЕ НАЛОГИ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ И
ПЕРСПЕКТИВЫ ИХ РАЗВИТИЯ**

Выпускная квалификационная работа
обучающегося по направлению подготовки 38.03.01 Экономика
очной формы обучения, группы 09001513
Меркуловой Алены Николаевны

Научный руководитель
доц., к.э.н., доцент кафедры
финансов, инвестиций и
инноваций
Аулов Ю.Л.

БЕЛГОРОД 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СИСТЕМЫ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
1.1. Определение и экономическая сущность прямых налогов	6
1.2. Порядок взимания прямых личных налогов в Российской Федерации	12
1.3. Порядок взимания прямых реальных налогов в Российской Федерации.....	25
1.4. Распределение поступления прямых налогов в бюджетную систему Российской Федерации	32
ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ВЗИМАНИЯ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	
2.1. Анализ поступления сумм налога на доходы физических лиц в доходы бюджетной системы Российской Федерации Анализ поступления прямых налогов в бюджетную систему Российской Федерации	37
2.2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации по развитию прямых налогов на 2019-2021 гг.....	43
2.3. Развитие налогообложения прибыли в целях регулирования инвестиционной деятельности организаций	50
2.4. Перспективы введения прямого налога на добавленный доход в целях актуализации налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли.....	60
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	69
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	72
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	78

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность исследования. Важнейшее значение для формирования доходов государственного бюджета принадлежит налогам. Налоги как главная форма доходов государства присущи всем системам, как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования.

Исторически в зависимости от основания, заложенного в сравнении налога по объектам обложения, налоги подразделяются на две группы: прямые и косвенные.

К прямым налогам относятся налоги на собственность или доход, а к косвенным - налоги на обращение или потребление, окончательным плательщиком которых является потребитель товара, который оплачивает специальную надбавку к цене, установленную в форме налога государством.

Налоговые системы большинства стран складывались столетиями под воздействием различных экономических, политических и социальных условий. Для всех стран существуют общие традиционные принципы, позволяющие создать оптимальные налоговые системы.

Одним из принципов, приобретающим особую актуальность, является принцип разумного сочетания прямых и косвенных налогов.

Для его реализации должно использоваться все многообразие налогов, позволяющие учесть как имущественное положение, так и получаемые налогоплательщиками доходы. Использование такого принципа важно для стабильности финансов государства, поскольку экономически более важно иметь большое количество разнообразных источников формирования бюджета со сравнительно низкими ставками и широкой налогооблагаемой базой, чем несколько видов поступлений с высокими ставками налогообложения. Поэтому актуальность настоящей работы обусловлена, с одной стороны, большим интересом к проблеме роли прямых налогов в налоговой системе и соотношения прямого и косвенного налогообложения в

Российской Федерации, а с другой стороны, ее недостаточной разработанностью в современной науке.

Степень научной разработанности. Основные теоретические положения прямого налогообложения были сформулированы в работах У. Петти, Д. Рикардо, Дж. М. Кейнса, Э. Селигмена, Ж. Маршала, Ф. Хернана. Важные положения теоретических основ подоходного налогообложения, отвечающих условиям современности, были рассмотрены в работах А. В. Толкушкина, Петуховой, С. В. Барулина, А. В. Перова, И.А. Майбунова, и др. Значительный вклад в изучение проблем и разработку направлений совершенствования механизма прямых налогов внесли ведущие российские экономисты и практические специалисты Д. Г. Черник, А. В. Брызгалин, В. Г. Пансков, Романовский, А. Н. Козырин, К.В. Новоселов, В.В. Семенихин и др.

Целью выпускной квалификационной работы является исследование значения прямых налогов в действующей налоговой системе Российской Федерации и определение перспектив их развития.

Указанная цель обусловила необходимость установить и решить следующие задачи:

- рассмотреть определение и экономическую сущность прямых налогов;
- охарактеризовать правовое регулирование взимания прямых налогов в Российской Федерации;
- выявить особенности распределения поступления прямых налогов по уровням бюджетов бюджетной системы Российской Федерации;
- провести анализ поступления прямых налогов в бюджетную систему Российской Федерации;
- оценить изменения налогового законодательства, регулирующего взимание прямых налогов в Российской Федерации,
- определить направления развития прямых налогов в Российской Федерации.

Объектом исследования при выполнении работы является фискальное и экономическое значение действующего механизма прямого налогообложения в Российской Федерации.

Предметом исследования при выполнении выпускной квалификационной работы выступает совокупность теоретических, методических и практических проблем взимания и развития прямых налогов в Российской Федерации.

Теоретической базой исследования являются как научные труды, непосредственно посвященные теме выпускной квалификационной работы, так и исследования, связанные с развитием теоретических, методологических и практических аспектов взимания прямых налогов.

Методологическую базу исследования составили такие общенаучные методы, как сочетание анализа и синтеза, исторического и логического, а также методы системного, структурного и функционального анализа, экономико-математические и другие методы.

Информационной базой исследования является статистическая отчетность Федерального Казначейства и Федеральной налоговой службы России за период с 2016 по 2018 год.

Практическая значимость работы определяется предложениями, связанными с развитием налогообложения прибыли в целях регулирования инвестиционной деятельности организаций, также с оценкой перспектив введения прямого налога на добавленный доход в целях актуализации налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли.

Структура выпускной квалификационной работы обусловлена целью и задачами исследования включает в себя введение, две главы, заключение, список использованной литературы и приложения.

Выпускная квалификационная работа включает в себя 3 аналитические таблицы, содержащие расчеты показателей, рассматриваемых в работе, а также 9 информационных таблиц и 5 рисунков, наглядно демонстрирующих вопросы, изложенные в работе.

1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СИСТЕМЫ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1. Определение и экономическая сущность прямых налогов

Налог - это экономическая категория, характеризующаяся денежными отношениями, складывающиеся у государства с юридическими и физическими лицами. Эти отношения имеют объективный характер и специфическое назначение – мобилизацию денежных средств в распоряжение государства.

В п.1 ст.8 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) определено, что налог это «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Это определение содержит следующие признаки налога:

- обязательность, т.е. все налогоплательщики должны уплачивать законно установленные налоги и сборы;
- индивидуальная безвозмездность, т.е. взамен уплаты налога плательщики не получают со стороны государства блага индивидуального характера;
- уплата в денежной форме, т.е. нельзя уплатить налоги в натуральной или другой форме, отличной от денежной;
- цель взимания налога, которой является финансовое обеспечение расходов, осуществляемых государством в процессе своей деятельности [25].

Вводя налоги, государство преследует этим следующие главные цели:

- изъятие у предприятий и населения части их доходов в свою пользу;

- воздействие через налоговый механизм на процессы производства и обращения.

Причем воздействие налогов на экономику происходит не прямо, а опосредовано, и проявляется с определенным опозданием, так как осуществляется через участие государства в распределении и перераспределении ВВП.

Мировая практика выработала и использует множество форм налогов, среди которых выделяются две большие группы - прямые и косвенные налоги, - соотношение между которыми зависит от состояния экономики и налоговой политики государства [5].

Вместе с тем, встал вопрос о классификации налогов, экономистам того времени оказалось достаточно трудным установить критерий деления налогов.

Впервые разделение налогов на прямые и косвенные налоги дано Д. Локком в конце XVII в. В основу деления был положен критерий перелагаемости налогов. Определив основное положение, что всякий налог, с кого бы он ни взимался, в конечном счете, упадет на землевладельца, Д.Локк установил, что налогом, падающим на землю косвенно, следует предпочесть налог, непосредственно взимаемый с землевладельца. Таким образом, получилось, что поземельный налог - это прямой налог, остальные налоги – косвенные [25].

Однако, А. Смит считал, что доходы получают не только с земли, но и капитала и труда. Расширение понятия дохода, подлежащего непосредственному обложению, позволило А.Смиту включить налоги на предпринимательскую прибыль и заработную плату в прямые налоги.

Косвенные налоги, как считал А. Смит, связаны с расходами и перелагаются на потребителя.

Прямые налоги взимаются непосредственно по процентной ставке или в фиксированной сумме с дохода или имущества налогоплательщика, поэтому он ощущает их, как бы, в виде изъятия полученного дохода.

Поэтому при прямом налогообложении денежные отношения возникают напрямую между налогоплательщиком и государством [34].

Косвенные налоги взимаются иным образом путем применения установленных надбавок к ценам на товары, работы и услуги, оплачиваемых их покупателем и поступающих в доходы бюджета. Косвенные налоги называют также безусловными, так как они не связаны напрямую с доходом их плательщика и взимаются независимо от результатов деятельности налогоплательщика.

Прямые налоги взимаются на стадии производства и реализации продукции, а косвенные – в сфере распределения и потребления. Поэтому если прямые налоги – это налоги на доходы, то косвенные можно в определенном смысле считать налогами на расходы.

Иными словами налог является прямым, если его источник формируется непосредственно у налогоплательщика, а косвенным, если источник находится в составе других платежей (в основном в составе цены) и налогоплательщик, осуществляющий такие платежи, фактически расходов по уплате налога не несет.

Прямые налоги взимаются с имущества или доходов налогоплательщиков в процессе приобретения (накопления) ими материальных благ. Косвенные налоги взимаются путем включения их в цену товара как своеобразные надбавки (например, акцизы, НДС и др.).

Некоторые ученые относят налоги к прямым или косвенным по признаку совпадения или несовпадения объекта и источника налогообложения, в соответствии которым прямые налоги – это налоги, для которых источник и объект налогообложения идентичны, а косвенные – те, для которых источник и объект не совпадают.

Такая классификация (по механизму изъятия) имеет важное значение при решении вопросов распределения налогового бремени между участниками экономических отношений.

Основные различия между прямыми и косвенными налогами приведены в таблице 1.1:

Таблица 1.1

Сравнительная характеристика прямых и косвенных налогов

Косвенные налоги	Прямые налоги
1. В правоотношения по поводу взимания налогов вступают три субъекта: бюджет, носитель налога и сам налогоплательщик как посредник между ними	1. В правоотношения по поводу взимания налогов вступают два субъекта: бюджет и налогоплательщик
2. Величина налогов не зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика	2. Величина налогов зависит от результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика
3. Эти налоги оборотные (т.е. имеют объектом обложения обороты по реализации)	3. Эти налоги подоходно-поимущественные
4. Методы изъятия: каскадный, по однократности изъятия	4. Методы изъятия: кадастровый, декларационный, у источника выплаты дохода

Применительно к проблемам макроэкономического регулирования значение прямых и косвенных налогов различается. Так, прямые налоги могут использоваться в качестве встроенных стабилизаторов: т.е. они чутко реагируют на смену экономической конъюнктуры и, соответственно, представляют собой циклически нестабильный источник налоговых доходов.

В отличие от прямых налогов, косвенные налоги, более устойчивы к конъюнктурным изменениям. В фазах экономического спада прибыль снижается очень сильно, тогда как товарооборот, даже снижаясь, никогда не достигнет нуля.

Кроме того, косвенные налоги имеют еще одно важное свойство - прямое индексирование по темпам инфляции.

Темпы инфляции заметно отражаются на объемах поступлений косвенных налогов в бюджетную систему.

Динамика же поступлений прямых налогов напрямую с инфляцией не связана, так как их поступления могут, как опережать инфляцию, так и отставать от нее в зависимости от размера ставок и динамики объектов обложения. Таким образом, разделение налогов на прямые и косвенные имеет важное экономическое значение для налоговой политики государства.

Косвенные налоги - наиболее простые для государства с позиции их взимания, но также довольно сложны для налогоплательщика с точки зрения их сокрытия. Однако, государство, с учетом отмеченных особенностей косвенных налогов, использует и прямые налоги, для того, чтобы под налогообложение попало как можно больше объектов деятельности: трудовые ресурсы, имущество, используемое в производстве, доход. Это поддерживает регулярное поступление налогов и одновременно усиливает зависимость размера уплачиваемых налогов от эффективности деятельности налогоплательщика.

Прямые налоги принято разделять на 2 группы (см. рис.1.1).

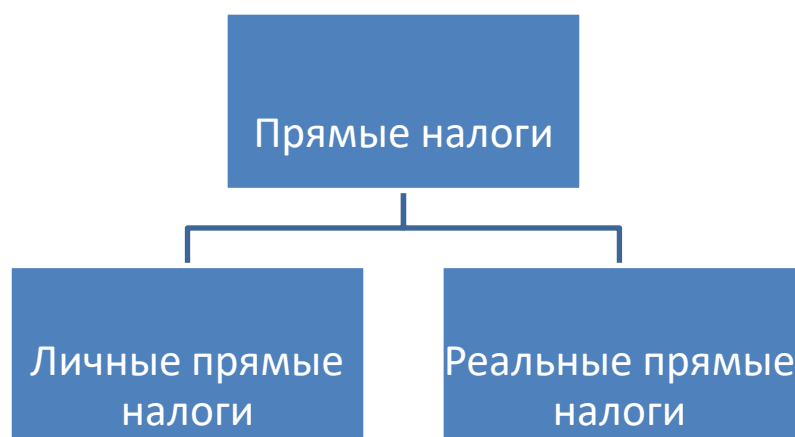


Рис.1.1. Классификация прямых налогов

Их различия в следующем: личные налоги - это налоги с фактически полученного дохода (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц и др.), а реальные налоги – это налоги с предполагаемого дохода, который может быть получен от того или иного объекта налогообложения (налог на имущество, транспортный налог, земельный налог и др.) [39].

Таким образом, основные преимущества прямого налогообложения следующие:

1. Экономические: прямые налоги дают возможность установить прямую зависимость между доходами плательщика и его платежами в бюджет.

2. Регулирующие: в странах с развитой рыночной экономикой прямое налогообложение - важный финансовый рычаг регулирования экономических процессов (инвестиций, накопления капитала, потребления, деловой активности и т. д.).

3. Социальные: прямые налоги способствуют распределению налогового бремени таким образом, что наибольшие налоговые расходы имеют те члены общества, у которых более высокие доходы.

Такой принцип налогообложения большинством экономистов мира считается наиболее справедливым.

Однако следует отметить и недостатки прямых налогов:

1. Организационные - прямая форма налогообложения требует сложного механизма их взимания, так как связана с достаточно сложной методикой ведения бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

2. Контрольные - контроль поступления прямых налогов требует существенного расширения налогового аппарата и разработки современных методов учета и контроля плательщиков.

3. Криминальные - прямые налоги связаны с возможностью уклонения от уплаты налогов из-за несовершенства налогового контроля и наличия коммерческой тайны.

4. Бюджетные - прямое налогообложение требует определенного развития рыночных отношений, так как только в условиях реального рынка может формироваться реальная рыночная цена, а следовательно, и реальные доходы (прибыль), однако с такой же вероятностью могут иметь место и убытки. Поэтому прямые налоги не всегда могут являться стабильным источником доходов бюджета.

1.2. Порядок взимания прямых личных налогов в Российской Федерации

К прямым личным налогам относятся:

- 1) налог на прибыль организаций;
- 2) налог на доходы физических лиц;
- 3) налог на имущество организаций;
- 4) налог на имущество физических лиц

Рассмотрим особенности их исчисления и уплаты.

1.2.1. Налог на прибыль организаций.

Налог на прибыль организаций (НПО) в Российской Федерации взимается в соответствии с положениями Главы 25 НК РФ.

Налогоплательщиками НПО в соответствии со ст.246 НК РФ признаются:

- российские организации;
- иностранные организации, которые осуществляют деятельность в РФ через постоянные представительства или получают доходы от источников в России.

Объект обложения НПО - прибыль, полученная налогоплательщиком, под которой в целях налогообложения понимается:

- для российских организаций - полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, - полученные через представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительскими расходами;
- для иных иностранных организаций - доходы, полученные от источников в России (ст.247 НК РФ).

При этом, доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, а также

внереализационные доходы учитываются исходя из цены сделки с учетом положений статьи 105.3 НК РФ. При определении доходов из них исключаются суммы косвенных налогов, предъявленные продавцом покупателю (акцизов и НДС) [49].

К доходам в целях налогообложения прибыли относятся:

1) доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав;

2) внереализационные доходы.

Доходом от реализации является:

1) выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных;

2) выручка от реализации имущества, включая ценные бумаги, а также имущественных прав.

Внереализационными являются доходы:

1) от долевого участия в других организациях;

2) в виде штрафов и других санкций за нарушение договорных обязательств;

3) от сдачи имущества в аренду;

4) в виде процентов, полученных по договорам займа, а также по ценным бумагам;

5) в виде безвозмездно полученного имущества и имущественных прав;

6) прочие доходы в соответствии с НК РФ.

При этом, к доходам, не учитываемым при определении налоговой базы НПО относятся:

1) имущество или имущественные права, полученные в виде взносов в уставный капитал организации;

2) средства, полученные по договорам кредита и займа;

3) прочие доходы в соответствии с НК РФ.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления деятельности организации разделяются на 2 группы:

- 1) расходы, связанные с производством и реализацией;
- 2) внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, подразделяются согласно ст.253 НК РФ на:

а) материальные расходы, к которым, в частности, относятся затраты на приобретение сырья, запасных частей, топлива, воды, энергии, на приобретение работ и услуг производственного характера;

б) расходы на оплату труда, в которые включаются любые начисления работникам в денежной или натуральной форме, премии и единовременные начисления;

в) суммы начисленной амортизации одним из следующих двух методов: линейным методом или нелинейным методом.

г) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

В состав внереализационных расходов, не связанных с производством и реализацией, включаются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством или реализацией, например:

1) расходы на содержание переданного по договору аренды (лизинга) имущества (включая амортизацию по этому имуществу).

2) расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида, в том числе процентов, начисленных по ценным бумагам и иным обязательствам, эмитированным налогоплательщиком;

3) другие обоснованные расходы.

К расходам, не учитываемым в целях налогообложения прибыли относятся расходы:

1) в виде сумм выплачиваемых налогоплательщиком дивидендов и других сумм распределяемого дохода;

2) в виде пени, штрафов и иных санкций, перечисляемых в бюджет,

3) в виде вноса в уставный (складочный) капитал,

4) в виде суммы налога на прибыль и платежей за сверхнормативные выбросы загрязняющих веществ в окружающую среду.

Налоговой базой НПО признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год, а отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года [45].

Налоговая ставка НПО устанавливается в размере 20%, за исключением некоторых случаев, когда применяются иные ставки налога на прибыль (ст.284 НК РФ).

Ставки налога на прибыль показаны в таблице 1.2:

Таблица 1.2

Ставки налога на прибыль организации (в процентах)

Основные ставки налога на прибыль организаций		
	с 2009 г.	2017-2024 гг.
1) зачисляемого в федеральный бюджет	2,0	3,0
2) зачисляемого в бюджеты субъектов РФ	13,5–18,0	13,5–17,0
3) общая минимальная ставка	15,5	16,5
4) общая максимальная ставка	20	20
Специальные ставки налога на прибыль организаций		
1) по доходам, полученным в виде дивидендов		
а) российскими организациями	9	9
б) иностранными организациями	15	15
2) по доходам, полученным в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам	15	15
3) на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в РФ через постоянное представительство:		
а) от использования или сдачи в аренду (фрахта) транспортных средств	10	10
б) со всех иных доходов	20	20

НК РФ предоставляет налогоплательщикам право выбора методов ведения налогового учета и формирования налоговой базы – кассовым методом (по оплате) или методом начисления (по отгрузке), которые обязательно должны быть отражены в учетной политике организации для целей обложения налогом на прибыль. При этом, организации имеют право на определение даты получения дохода или осуществления расхода по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки этих организаций без учета НДС не превышает 1 млн. руб. за каждый квартал.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода, налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа НПО исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей.

В течение отчетного периода налогоплательщики НПО уплачивают ежемесячные авансовые платежи в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей.

Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

1.2.2. Налог на доходы физических лиц.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) регулируется главой 23 НК РФ.

Плательщики НДФЛ - физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации.

К физическим лицам - налоговым резидентам (имеющим постоянное местожительство в Российской Федерации), относятся лица, проживающие в Российской Федерации в общей сложности не менее 183 дней в календарном году.

Объектом налогообложения НДФЛ признается доход, полученный налогоплательщиками:

- 1) от источников в Российской Федерации и (или) от источников за пределами РФ - для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами;
- 2) от источников в Российской Федерации - для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами.

К таким доходам относятся:

- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу;
- пенсии, пособия и иные аналогичные выплаты;
- дивиденды и проценты;
- доходы, полученные от предоставления в аренду и от иного использования имущества;
- доходы от реализации:
 - а) акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
 - б) иного имущества, принадлежащего физическому лицу;
- доходы от использования любых транспортных средств;
- 8) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности, как на территории России, так и за ее пределами.

Налоговый период НДФЛ - календарный год.

НДФЛ с облагаемого совокупного дохода, полученного в налоговом периоде, взимается по следующим ставкам:

- 1) 13 процентов (кроме доходов, облагаемых по иным ставкам).
- 2) 35 процентов в отношении следующих доходов:

а) стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах и других мероприятиях в целях рекламы товаров, в части превышения 4000 руб.;

б) страховых выплат по договорам добровольного страхования в части, превышающей суммы внесенных страховых взносов, увеличенных на ставку рефинансирования ЦБ РФ;

в) процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ (увеличенной на пять процентных пунктов) в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9 процентов годовых по вкладам в иностранной валюте;

г) суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств, в части, превышающей процент за пользование такими средствами, составляющий $3/4$ ставки рефинансирования ЦБ РФ;

3) 30 процентов в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации.

4) 9 процентов в отношении доходов получаемых, физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

При определении налоговой базы НДФЛ учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка, установленная в размере 13%, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму установленных налоговых вычетов.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению.

Не подлежат налогообложению НДФЛ следующие виды доходов физических лиц:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (включая пособие по уходу за больным ребенком);

2) государственные пенсии;

3) все виды установленных действующим законодательством компенсационных выплат (в пределах норм, установленных законодательством РФ), например, связанных с увольнением работников (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск);

4) алименты, получаемые налогоплательщиками;

5) доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке наследования, за исключением вознаграждения, выплачиваемого наследникам авторов произведений науки, литературы, искусства;

6) доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев;

7) доходы, не превышающие 4000 рублей, полученные по каждому из следующих оснований за налоговый период:

а) стоимость подарков, полученных налогоплательщиками от организаций или индивидуальных предпринимателей;

б) суммы материальной помощи, оказываемой работодателями своим работникам;

8) возмещение работникам затрат по уплате процентов по кредитам на приобретение или строительство жилья;

9) другие доходы согласно НК РФ.

Особенностью НДФЛ является существование пяти видов вычетов, которыми может воспользоваться налогоплательщик: стандартные, социальные, инвестиционные, профессиональные и имущественные (см. табл. 1.3).

Таблица 1.3

Налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц

Группы вычетов и категории налогоплательщиков	Размер вычетов
1	2
1. Стандартные налоговые вычеты - предоставляются налогоплательщику одним из работодателей, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.	
1) распространяется на лиц, получивших инвалидность вследствие ликвидации катастрофы на Чернобыльской АЭС; инвалидов ВОВ и др.	3000 руб. в месяц
2) распространяется на Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, граждан, выполнявших интернациональный долг и др.	500 руб. в месяц
3) распространяется на каждого ребенка до 18 лет, а также учащегося дневной формы обучения, студента - в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов и действуют до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка 13%) превысит 280 000 рублей	1400 руб. (на 1-го) 1400 руб. (на 2-го) 3000 руб. (на 3-го и т.д.) в месяц
2. Социальные налоговые вычеты- предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода	
1) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое обучение в образовательных учреждениях, а также в сумме, уплаченной налогоплательщиком - родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях	не более 50 000 рублей
2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за медицинские услуги (включая лечение супруга, родителей и детей в возрасте до 18 лет) в медицинских учреждениях РФ, а также в размере стоимости лекарственных препаратов (в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ), назначенных им лечащим врачом и приобретаемым за счет собственных средств	не более 50 000 рублей
2.1) по дорогостоящим видам лечения - в размере фактических расходов	-

Продолжение таблицы 1.3

1	2
3. Инвестиционные налоговые вычеты- предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода	
1) в размере положительного финансового результата, полученного налогоплательщиком в налоговом периоде от реализации (погашения) ценных бумаг, обращающихся на организованном рынке ценных бумаг, находившихся в собственности налогоплательщика более трех лет	3000000* К _{цб}
2) в сумме денежных средств, внесенных налогоплательщиком в налоговый период на индивидуальный инвестиционный счет	не более 400000 руб.
4) Имущественные налоговые вычеты - предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.	
1) в суммах, полученных налогоплательщиком от продажи жилых домов, квартир, дач, земельных участков, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет (более 3-х лет - в полной сумме)	не более 1 000 000 рублей
2) в суммах полученных от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет (3 года и более - в полной сумме)	не более 250 000 рублей
Вместо использования права на получение указанных вычетов, налогоплательщик вправе уменьшить сумму своих доходов на сумму фактически произведенных им и документально подтвержденных расходов, связанных с получением этих доходов.	
3) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов. Повторное предоставление такого вычета не допускается.	не более 2000000 рублей
4) в сумме фактически произведенных налогоплательщиком расходов на погашение процентов по целевым займам (кредитам), фактически израсходованным на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры, комнаты или доли (долей) в них, приобретение земельных участков или доли (долей) в них, предоставленных для индивидуального жилищного строительства	не более 3000000 рублей
5. Профессиональные налоговые вычеты - предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче им налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.	
1) предоставляются предпринимателям без образования юридического лица и лицам, занимающимся частной практикой (нотариусам и др.)- - сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов или	в размере 20 % общей суммы доходов
2) предоставляются налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера - в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг);	
3) предоставляются налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения - в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в следующих размерах (к сумме начисленного дохода), например:	
- Создание литературных произведений	20
- Создание художественно - графических произведений	30

Налоговые агенты, т.е. российские организации и индивидуальные предприниматели, от которых налогоплательщик получил доходы, обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму исчисленного налога.

Исчисление сумм налога производится нарастающим итогом с начала налогового периода по итогам каждого месяца применительно ко всем доходам, в отношении которых применяется налоговая ставка 13%, без учета доходов, полученных налогоплательщиком от других налоговых агентов.

Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму НДФЛ непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50 процентов суммы выплаты.

1.2.3. Налог на имущество организаций.

Налог на имущество организаций (НИО) регулируется главой 30 НК РФ. Налогоплательщики НИО - организации, имеющие имущество, признаваемое объектом налогообложения (ст.373 НК РФ).

Объект налогообложения НИО:

- для российских организаций - движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств;
- для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства - движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств, имущество, полученное по концессионному соглашению;
- для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через постоянные представительства - находящееся на территории РФ и принадлежащее иностранным организациям на праве собственности

недвижимое имущество и полученное по концессионному соглашению недвижимое имущество (ст.374 НК РФ).

Налоговая база НИО определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом налогообложения. При этом имущество учитывается по остаточной стоимости (ст.375, 376 НК РФ).

Налоговые ставки НИО устанавливаются законами субъектов РФ и не могут превышать 2,2% [52].

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и имущества (ст.380 НК РФ).

Налоговый период НИО – календарный год (ст.379 НК РФ).

1.2.4. Налог на имущество физических лиц.

Налог на имущество физических лиц (НИФЛ) регулируется главой 32 НК РФ (с 2015 г.).

Налогоплательщиками налога признаются физические лица, обладающие правом собственности на имущество, признаваемое объектом налогообложения.

Объектом налогообложения признается следующее имущество: жилой дом; жилое помещение (квартира, комната); гараж, машино-место; иные здание, строение, сооружение, помещение.

Налоговая база в отношении объектов налогообложения определяется исходя из их кадастровой стоимости, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ, после утверждения субъектом Российской Федерации результатов определения кадастровой стоимости объектов недвижимого имущества.

Законодательный орган государственной власти субъекта Российской Федерации устанавливает в срок до 1 января 2020 года единую дату начала применения на территории этого субъекта Российской Федерации порядка определения налоговой базы исходя из кадастровой стоимости объектов налогообложения. В случае введения кадастровой стоимости налоговая база определяется в отношении каждого объекта налогообложения как его

кадастровая стоимость, указанная в государственном кадастре недвижимости по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

До начала применения кадастровой стоимости налоговая база определяется исходя из их инвентаризационной стоимости с учетом коэффициента-дефлятора на основании последних данных об инвентаризационной стоимости, представленных в установленном порядке в налоговые органы до 1 марта 2013 года [40].

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований в зависимости от применяемого порядка определения налоговой базы.

В случае определения налоговой базы, исходя из кадастровой стоимости объекта налогообложения налоговые ставки устанавливаются в размерах, не превышающих:

- 1) 0,1 процента в отношении жилых домов, жилых помещений;
- 2) 2 процентов в отношении объектов налогообложения, включенных в перечень, определяемый НК РФ, а также в отношении объектов налогообложения, кадастровая стоимость каждого из которых превышает 300 миллионов рублей;
- 3) 0,5 процента в отношении прочих объектов налогообложения.

Указанные налоговые ставки могут быть уменьшены до нуля или увеличены, но не более чем в три раза нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований.

Сумма налога исчисляется налоговыми органами по истечении налогового периода отдельно по каждому объекту налогообложения.

Налог подлежит уплате налогоплательщиками в срок не позднее 1 октября года, следующего за истекшим налоговым периодом.

1.3. Порядок взимания прямых реальных налогов в Российской Федерации

К прямым реальным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) водный налог;
- 3) транспортный налог;
- 4) налог на добычу полезных ископаемых;
- 5) налоги специальных налоговых режимов.

Рассмотрим особенности их исчисления и уплаты.

1.3.1. Земельный налог (ЗН).

Земельный налог регулируется положениями главы 31 НК РФ.

В соответствии со ст. 389 НК РФ объекты обложения земельным налогом - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Плательщиками земельного налога являются организации, индивидуальные предприниматели, а также физические лица, обладающие земельными участками, признаваемые объектом налогообложения, на праве собственности, праве постоянного пользования или праве пожизненного наследуемого владения (ст.388 НК РФ).

Налоговая база земельного налога определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом (ст.390, 391 НК РФ).

Налоговая ставка земельного налога устанавливается законами представительных органов муниципальных образований и не может превышать:

- 0,3% в отношении земельных участков: отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства; занятых жилищным фондом и

объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленных для жилищного строительства; для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства;

- 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Применяются дифференцированные налоговые ставки земельного налога в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка (ст.394 НК РФ). Налоговый период земельного налога – календарный год (ст.393 НК РФ).

1.3.2. Транспортный налог (ТН).

Взимание транспортного налога регулируется Главой 28 НК РФ.

Объектом налогообложения транспортным налогом признаются:

- автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу;

- самолеты и вертолеты;

- теплоходы, яхты, катера, снегоходы, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства, зарегистрированные в соответствии с законодательством РФ (ст.358 НК РФ).

Налогоплательщики транспортного налога – юридические и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения (ст.357 НК РФ).

Налоговая база транспортного налога определяется в зависимости от вида транспортного средства, это может быть мощность двигателя в лошадиных силах, реактивная сила тяги, единица транспортного средства, а также валовая вместимость в регистровых тоннах.

Налоговые ставки транспортного налога устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от вида налоговой базы, с учетом ставок, указанных в НК РФ. При этом указанные ставки могут быть увеличены либо уменьшены законами субъектов, но не более, чем в 10 раз. Налоговый период транспортного налога согласно ст.360 НК РФ – календарный год.

Правовые основы взимания водного налога определены в главе 25.2 НК РФ. Объектом налогообложения водным налогом являются перечисленные ниже виды пользования водными объектами:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотках и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей сплава древесины в плотках и кошелях (ст. 333.9 НК РФ).

Налогоплательщиками водного налога признаются организации и физические лица, осуществляющие специальное или особое водопользование, признаваемое объектом налогообложения согласно ст. 333.8 НК РФ.

1.3.3. Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ).

Особенности исчисления НДПИ регламентированы Главой 26 НК РФ.

Объекты обложения НДПИ:

1. Полезные ископаемые, добытые из недр на территории РФ.
2. Полезные ископаемые, извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит отдельному лицензированию.
3. Полезные ископаемые, добытые из недр за пределами России на территориях, находящихся под юрисдикцией России (ст. 336 НК РФ).

Налогоплательщики НДПИ - организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр (ст. 334 НК РФ).

Налоговая база НДПИ определяется плательщиком самостоятельно как стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением нефти и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья.

Налоговая база НДС при добыче нефти и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

Налоговая база НДС согласно ст.ст. 338-340 НК РФ определяется отдельно по каждому добытому полезному ископаемому согласно.

Налоговые ставки НДС устанавливаются по каждому виду полезного ископаемого с учетом ст. 342 НК РФ.

1.3.4. Водный налог (ВН).

Налоговая база водного налога определяется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого водного объекта, с учетом положений ст. 333.10 НК РФ. Налоговые ставки водного налога устанавливаются по бассейнам рек, озер, морей и экономическим районам в размерах, указанных в ст. 333.12 НК РФ. Налоговый период водного налога – квартал.

3.3.5. Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД).

Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности является специальным налоговым режимом, взимание которого регулируется главой 26.3 НК РФ.

Суть специального налогового режима в виде ЕНВД в том, что его налогоплательщики, занимающиеся особыми видами деятельности, установленными НК РФ, освобождаются от уплаты некоторых налогов и вместо этого уплачивают единый налог на так называемый вмененный доход.

ЕНВД вводится в действие законами муниципальных районов, городских округов, городов, применяется наряду с общей системой налогообложения и распространяется только на определенные виды деятельности.

Налогоплательщики ЕНВД – организации и индивидуальные предприниматели (ст.346.28 НК РФ).

Объект налогообложения ЕНВД - вмененный доход налогоплательщика. Налоговая база - величина вмененного дохода.

Вмененный доход – это произведение базовой доходности по определенному виду деятельности за налоговый период и физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (табл.1.4)

Таблица 1.4

Основные физические показатели и базовая доходность,
применяемые для обложения ЕНВД

Виды предпринимательской деятельности	Физические показатели	Базовая доходность в месяц (рублей)
Оказание бытовых и ветеринарных услуг	Количество работников, включая индивидуального предпринимателя	7500
Розничная торговля, осуществляемая через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы (с площадью торгового зала по каждому объекту организации торговли не более 150 кв.м)	Площадь торгового зала (в метрах)	1800
Общественное питание (при использовании зала площадью не более 150 квадратных метров)	Площадь зала обслуживания посетителей (в квадратных метрах)	1000
Оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 транспортных средств	Количество автомобилей, используемое для перевозок пассажиров и грузов	6000
Оказание услуг по временному проживанию	Площадь спального помещения (в квадратных метрах)	1000

Базовая доходность корректируется (умножается) на коэффициенты К1 и К2.

К1 - устанавливается на календарный год - коэффициент-дефлятор, рассчитываемый как произведение коэффициента, применяемого в предшествующем периоде, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен в РФ в предшествующем календарном году.

К2 - корректирующий коэффициент базовой доходности, учитывающий совокупность особенностей ведения предпринимательской

деятельности (ассортимент, сезонность, режим работы, величину доходов и т.д.).

Значения К2 определяются правовыми актами муниципальных районов, городских округов, городов для всех категорий налогоплательщиков в пределах от 0,005 до 1 включительно (ст.346.29 НК РФ).

Налоговая ставка ЕНВД – 15 % величины вмененного дохода (ст.346.31 НК РФ).

Налоговый период ЕНВД – квартал (ст. 346.30 НК РФ).

3.3.6. Упрощенная система налогообложения (УСН).

Упрощенная система налогообложения может применяться наряду с иными системами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к УСН или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется некоммерческими организациями добровольно в порядке, предусмотренном главой 26.2 НК РФ.

Применение упрощенной системы налогообложения НКО предусматривает их освобождение от обязанности по уплате:

1) налога на прибыль организаций (за исключением налога, уплачиваемого с доходов, в виде дивидендов и доходов по долговым обязательствам);

2) налога на имущество организаций.

3) налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Остальные налоги (транспортный, земельный налог, страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний) уплачиваются в общеустановленном порядке.

Статьями 346.14 и 346.20 НК РФ предусмотрено два вида объектов обложения единым налогом при применении УСН и соответственно две ставки единого налога (см. табл. 1.5).

Таблица 1.5

Объект налогообложения и ставки единого налога
при применении УСН

Объект налогообложения	Налоговая база	Ставки единого налога
1. Доходы	Денежное выражение доходов организации	6 %
2. Доходы, уменьшенные на величину расходов	Денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов	15 % *

Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком и может изменяться налогоплательщиком ежегодно [42].

Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа по налогу, исходя из ставки налога и фактически полученных доходов, уменьшенных на величину расходов, рассчитанных нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответственно первого квартала, полугодия, девяти месяцев с учетом ранее исчисленных сумм авансовых платежей по налогу.

При этом, налогоплательщик, который применяет в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, может уплачивать минимальный налог. Минимальный налог уплачивается в случае, если сумма исчисленного в общем порядке налога меньше суммы исчисленного минимального налога. Сумма минимального налога исчисляется в размере 1 процента налоговой базы, которой являются доходы, определяемые в соответствии со статьей 346.15 НК РФ.

1.4. Распределение поступления прямых налогов в бюджетную систему Российской Федерации

Для уяснения значения прямых налогов в доходах бюджетной системы Российской Федерации необходимо рассмотреть порядок распределения налогов сборов между доходами бюджетов разных уровней согласно действующему законодательству.

Как известно, понятие «налога» и «сбора» относится к сфере законодательства Российской Федерации о налогах и сборах. Однако в бюджетном законодательстве Российской Федерации налоги и сборы рассматриваются источники доходов бюджетов разных уровней бюджетной системы Российской Федерации, которые в настоящее время подробно регулируются Бюджетным кодексом РФ.

Разграничение доходов между бюджетами различного уровня способствует созданию государством необходимых начальных условий для сбалансированности бюджетов на каждом уровне с учетом возлагаемых на них задач и функций при соблюдении минимальных государственных социальных стандартов и исходя из имеющегося на соответствующей территории налогового потенциала [38].

Поэтому в качестве основного элемента бюджетного федерализма в сфере общественных финансов выделяют систему бюджетного регулирования доходов, практическая реализация которого осуществляется посредством налогового и финансового механизмов.

Налоговая составляющая регулирующего механизма заключается в распределения между уровнями власти налоговых полномочий и налоговых доходов.

Механизм разграничения налогов по звеньям бюджетной системы создает условия для финансовой самостоятельности любого органа власти, гарантирует осуществление целенаправленной политики на каждом уровне управления.

В идеальной схеме бюджетного федерализма объем налоговых (доходных) полномочий субъектов Федерации должен полностью соответствовать расходным полномочиям, закрепленным за данным уровнем власти. В этом случае каждый уровень власти в государстве получает полное право и несет всю ответственность за установление и сбор своих собственных налогов.

Согласно действующему порядку распределения налогов налогоплательщики перечисляют в бюджет только предназначенные для каждого уровня бюджетной системы виды прямых налогов. При таком подходе самостоятельно вводимые каждым уровнем власти налоги взимаются только в пределах соответствующей территории и должны поступать в бюджет данного уровня. Тот или иной уровень власти при этом получает исключительные права на взимание и использование этих налогов, а также установление ставок и определение базы налогообложения.

Вместе с тем, практически всегда существует разрыв между расходными полномочиями и доходными возможностями. В результате формируется так называемый вертикальный дисбаланс, или разрыв, который приходится покрывать за счет источников вышестоящего уровня власти.

При существующем порядке распределения налоговых доходов по уровням бюджетной системы немаловажное значение имеет сохранение в стране единого экономического пространства.

Важен и такой принцип распределения налогов уровням бюджетной системы: чем масштабнее налоговая база, тем на более высоком уровне она должна облагаться. Закрепление за территориальными органами власти наиболее мелких доходов позволяет сократить административные расходы для их мобилизации в бюджет [29].

Следующим по значимости принципом распределения налогов по уровням бюджетов можно назвать совместное использование доходной базы по таким прямым налогам как налог на прибыль и НДС. Распределение налогов внутри регионов находится в компетенции региональных органов

власти. Разделению подлежат фактически все региональные, а также федеральные налоги в части, поступающей в бюджеты субъектов Федерации.

Рассмотрим нормативы распределения долей прямых налогов по уровням бюджетной системы Российской Федерации согласно действующему законодательству. Отметим, что все федеральные налоги и сборы, региональные и местные налоги, а также налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами, в настоящее время поступают в бюджеты разных уровней бюджетной системы РФ по нормативам, установленным Бюджетным кодексом РФ (ст.ст. 50, 56) в размерах, показанных в таблицах 1.6 – 1.8.

Таблица 1.6

Распределение доходов от взимания прямых федеральных налогов по уровням бюджетной системы Российской Федерации
(в % от суммы начислений)

	Виды налоговых доходов	в федеральный бюджет	в бюджеты субъектов РФ	в местные бюджеты
1	Налог на прибыль организаций (по ставкам, установленным НК РФ)	3,0%	13,5 – 17,0%	–
2	Налог на добычу полезных ископаемых			
	а) углеводородное сырье (газ природный, нефть и т.п.)	100	-	–
	б) общераспространенные полезные ископаемые	–	100	–
	в) прочие полезные ископаемые	40	60	–
3	Водный налог	100	–	–
8	Налог на доходы физических лиц	-	85	15

При этом, доходы от федеральных налогов и сборов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их распределения этими органами в соответствии с указанными нормативами между федеральным бюджетом, бюджетами субъектов Российской Федерации и местными бюджетами.

Таблица 1.7

Распределение региональных и местных налогов по уровням
бюджетной системы Российской Федерации
(в % от суммы начислений)

	Виды налоговых доходов	в феде- ральный бюджет	в бюд- жеты субъек- тов РФ	в бюд- жеты поселе- ний	в бюдже- ты муници- пальных районов	В бюд- жеты город- ских округов
Региональные налоги						
1.	налог на имущество организаций	–	100	–	–	–
2.	налог на игорный бизнес	–	100	–	–	–
3.	транспортный налог	–	100	–	–	–
Местные налоги						
1.	Налог на имущество физических лиц					
	а) установленный соответствующими органами власти	–	–	100	–	100
	б) взимаемый на межселенных территориях	–	–	–	100	–
2.	Земельный налог					
	а) установленный соответствующими органами власти	–	–	100	–	100
	б) взимаемый на межселенных территориях	–	–	–	100	–

Таблица 1.8

Распределение налогов, предусмотренных специальными налоговыми
режимами, по уровням бюджетной системы Российской Федерации
(в % от суммы начислений)

	Налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами	в бюджеты государ- ственных внебюд- жетных фондов	в бюджеты субъек- тов РФ	в бюджеты поселе- ний	в бюджеты муници- пальных районов	в бюджеты город- ских округов
1	Единый налог по упрощенной системе налогообложения	10	90			
2	Единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности	10	–	–	90	90
3	Единый сельскохозяйственный налог	10	30	30	30	60

Рассматривая размеры приведенных выше нормативов можно сделать вывод, что государственная власть посредством подобного перераспределения средств, поступающих от прямых налогов, стремится реализовывать принцип справедливости, а также при помощи подобного перераспределения поддерживать доходы бюджетов всех уровней бюджетной системы России. С другой стороны, подобная дифференциация налоговых доходов позволяет проводить в жизнь принцип относительной независимости регионов от центра и муниципальных образований от регионального уровня.

При этом важно отметить, что из всех действующих в настоящее время видов прямых налогов только один водный налог полностью зачисляются в федеральный бюджет.

В заключение можно сделать вывод, что в настоящее время синтез бюджетного и налогового законодательства стремится к перераспределению финансовых ресурсов (в том числе и налоговых поступлений) для достижения принципа справедливости, относительной автономности, а также для более рационального расходования бюджетных средств.

Система долевого участия бюджетов разных уровней в доходах от поступления таких прямых налогов как налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, несомненно, стимулирует региональные и местные органы власти обеспечивать более полное поступление их в бюджет.

То есть, при соответствующем налоговом потенциале должно быть достигнуто такое соотношение доходных источников и расходных полномочий между бюджетами разного уровня, которое бы позволяло говорить о самостоятельности каждого бюджета, давало ему возможность реально распоряжаться собранными на соответствующей территории ресурсами, стимулировало к проведению рациональной бюджетной политики, увеличению доходной базы.

2. АНАЛИЗ ВЗИМАНИЯ ПРЯМЫХ НАЛОГОВ И НАПРАВЛЕНИЯ РАЗВИТИЯ ПРЯМОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. Анализ поступления прямых налогов в бюджетную систему Российской Федерации

Анализ поступления прямых налогов в бюджетную систему страны на основе данных государственных финансовых органов имеет важнейшее практическое значение для анализа функционирования системы прямого налогообложения в Российской Федерации и налоговой системы в целом.

Анализ структуры поступления налогов в бюджетную систему, а также тенденций динамики сумм отдельных видов налогов является основой для прогнозирования объемов поступлений налоговых платежей в бюджет. Также, результаты анализа структуры и динамики налоговых поступлений налоговые органы используют для разработки рекомендаций по целенаправленному выбору предприятий для проведения налоговых проверок, оценки полноты уплаты плательщиками налогов.

Анализ структуры поступления прямых налогов в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, т.е. в консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов на основании данных таблицы 2.1 показал, что прямые налоги формировали доходную часть бюджетной системы в следующих размерах:

В 2016 г.:

- налог на доходы физических лиц – 3,0 трлн. руб. или 10,9% суммы доходов;
- налог на прибыль организаций – 2,7 трлн. руб. или 10,0% суммы доходов бюджетной системы РФ;
- налог на добычу полезных ископаемых – 2,9 трлн. руб. или 10,6% суммы доходов бюджетной системы РФ.

Структура поступления прямых налогов в бюджетную систему
Российской Федерации за 2016–2018 гг.

Виды доходов	Годы						Изменение (+, -)		
	2016		2017		2018		2017 к 2016	2018 к 2017	2018 к 2016
	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Всего доходов бюджетной системы Российской Федерации В том числе:	27746,7	100	30640,0	100	36916,8	100	0,0	0,0	0,0
1. Косвенные налоги, всего	5927,1	21,4	6736,9	22,0	7606,4	20,6	0,6	-1,4	-0,8
1.1. НДС	4571,2	16,5	5137,5	16,8	6017,0	16,3	0,3	-0,5	-0,2
1.2. Акцизы	1355,9	4,9	1599,4	5,2	1589,4	4,3	0,3	-0,9	-0,6
2. Прямые налоги, всего	10224,9	36,9	12371,4	40,4	15799,6	42,8	3,5	2,4	5,9
2.1. Налог на прибыль организаций	2770,3	10,0	3290,1	10,7	4100,2	11,1	0,7	0,4	1,1
2.2. НДФЛ	3018,5	10,9	3252,3	10,6	3654,2	9,9	-0,3	-0,7	-1,0
2.3. Налог на имущество физических лиц	36,0	0,1	52,2	0,2	61,3	0,2	0,1	0,0	0,1
2.4. Налог на имущество организаций	764,7	2,8	856,3	2,8	985,3	2,7	0,0	-0,1	-0,1
2.5. Налог на добычу полезных ископаемых	2929,4	10,6	4130,4	13,5	6127,3	16,6	2,9	3,1	6,0
2.6. Водный налог	2,2	0,0	2,3	0,0	2,7	0,0	0,0	0,0	0,0
2.7. Земельный налог	176,4	0,6	186,0	0,6	187,0	0,5	0,0	-0,1	-0,1
2.8. Транспортный налог	139,0	0,5	154,9	0,5	161,2	0,4	0,0	-0,1	-0,1
2.9. Налоги специальных налоговых режимов	388,4	1,4	446,9	1,5	520,4	1,4	0,1	-0,1	0,0
3. Прочие налоговые и неналоговые доходы, всего	11594,7	41,8	11531,7	37,6	13510,8	36,6	-4,2	-1,0	-5,2

В 2017 г.:

- налог на доходы физических лиц – 3,2 трлн. руб. или 10,6% суммы доходов;

- налог на прибыль организаций – 3,3 трлн. руб. или 10,7% суммы доходов бюджетной системы РФ;

- налог на добычу полезных ископаемых – 4,1 трлн. руб. или 13,5% суммы доходов бюджетной системы РФ.

В 2018 г.:

- налог на доходы физических лиц – 3,6 трлн. руб. или 9,9% суммы доходов;

- налог на прибыль организаций – 4,1 трлн. руб. или 11,1% суммы доходов бюджетной системы РФ;

- налог на добычу полезных ископаемых – 6,1 трлн. руб. или 16,6% суммы доходов бюджетной системы РФ.

В целом прямые налоги составляли:

- в 2016 г.: 36,9% всех доходов бюджетной системы РФ, а косвенные налоги (НДС и акцизы) – 21,4%;

- в 2017 г.: 40,4% всех доходов бюджетной системы РФ, а косвенные налоги – 22,0%;

в 2018 г.: 42,8% всех доходов бюджетной системы РФ, а косвенные налоги – 20,6%.

Поэтому можно сделать вывод, что прямые налоги являются основными доходообразующими налогами бюджетной системы Российской Федерации, причем, при увеличении их совокупной доли в доходах бюджетной системы РФ за исследуемый период на 5,9% и при снижении доли косвенных налогов на 0,8%

Анализ структуры поступления отдельных видов прямых налогов в бюджетную систему в целом по Российской Федерации в общей их сумме, показан в таблице 2.2.

Таблица 2.2

**Структура поступления отдельных видов прямых налогов
в общей сумме прямых налогов, поступивших в бюджетную систему
Российской Федерации за 2016–2018 гг.**

Виды доходов	Годы						Изменение (+, -)		
	2016		2017		2018		2017 к 2016	2018 к 2017	2018 к 2016
	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	млрд. руб.	доля в % к дохо- дам бюд- жета	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1. Налог на прибыль организаций	2770,3	27,1	3290,1	26,6	4100,2	26,0	-0,5	-0,6	-1,1
2. НДФЛ	3018,5	29,5	3252,3	26,3	3654,2	23,1	-3,2	-3,2	-6,4
3. Налог на имущество физических лиц	36	0,4	52,2	0,4	61,3	0,4	0,0	0,0	0,0
4. Налог на имущество организаций	764,7	7,5	856,3	6,9	985,3	6,2	-0,6	-0,7	-1,3
5. Налог на добычу полезных ископаемых	2929,4	28,6	4130,4	33,4	6127,3	38,8	4,8	5,4	10,2
6. Водный налог	2,2	0,0	2,3	0,0	2,7	0,0	0,0	0,0	0,0
7. Земельный налог	176,4	1,7	186	1,5	187	1,2	-0,2	-0,3	-0,5
8. Транспортный налог	139	1,4	154,9	1,3	161,2	1,0	-0,1	-0,3	-0,4
9. Налоги специальных налоговых режимов	388,4	3,8	446,9	3,6	520,4	3,3	-0,2	-0,3	-0,5
Прямые налоги, всего	10224,9	100	12371,4	100	15799,6	100	0,0	0,0	0,0

Анализ данных таблицы 2.2 показывает, что в общей сумме прямых налогов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, наибольшую долю составляли следующие налоги:

В 2016 г:

- 1) налог на доходы физических лиц – 29,5% суммы прямых налогов;
- 2) налог на добычу полезных ископаемых – 28,6% суммы прямых налогов;
- 3) налог на прибыль организаций – 27,1% суммы прямых налогов, поступивших в доходы бюджетной системы РФ.

Таким образом, указанные три прямых налога – НДФЛ, НДС и НПО – составили в общей совокупности 85,2% общей суммы прямых налогов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации в 2016 г.

В 2017 г:

1) налог на добычу полезных ископаемых – 33,4% суммы прямых налогов;

2) налог на прибыль организаций – 26,6% суммы прямых налогов, поступивших в доходы бюджетной системы РФ.

3) налог на доходы физических лиц – 26,3% суммы прямых налогов.

Таким образом, указанные три прямых налога – НДФЛ, НДС и НПО – составили в общей совокупности 86,3% общей суммы прямых налогов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации в 2017 г.

В 2018 г:

1) налог на добычу полезных ископаемых – 38,8% суммы прямых налогов;

2) налог на прибыль организаций – 26,0% суммы прямых налогов, поступивших в доходы бюджетной системы РФ.

3) налог на доходы физических лиц – 23,1% суммы прямых налогов.

Таким образом, указанные три прямых налога – НДФЛ, НДС и НПО – составили в общей совокупности 87,9% общей суммы прямых налогов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации в 2018 г.

Изменение структуры поступления прямых налогов в бюджетную систему Российской Федерации объясняется анализом показателей их динамики, представленными в таблице 2.3.

Динамика поступления прямых налогов в бюджетную систему

Российской Федерации за 2016–2018 гг.

Виды доходов	Годы			Изменение (темпы роста)			
	2016	2017	2018	2017 к 2016	2018 к 2017	2018 к 2016	Сред- него- довой
	млрд. руб.	млрд. руб.	млрд. руб.	%	%	%	%
1	2	3	4	5	6	7	8
Всего доходов бюджетной системы Российской Федерации В том числе:	27746,7	30640	36916,8	110,4	120,5	133,0	115,3
1. Косвенные налоги, всего	5927,1	6736,9	7606,4	113,7	112,9	128,3	113,3
1.1. НДС	4571,2	5137,5	6017	112,4	117,1	131,6	114,7
1.2. Акцизы	1355,9	1599,4	1589,4	118,0	99,4	117,2	108,3
2. Прямые налоги, всего	10224,9	12371,4	15799,6	121,0	127,7	154,5	124,3
2.1. Налог на прибыль организаций	2770,3	3290,1	4100,2	118,8	124,6	148,0	121,7
2.2. НДФЛ	3018,5	3252,3	3654,2	107,7	112,4	121,1	110,0
2.3. Налог на имущество физических лиц	36,0	52,2	61,3	145,0	117,4	170,3	130,5
2.4. Налог на имущество организаций	764,7	856,3	985,3	112,0	115,1	128,8	113,5
2.5. Налог на добычу полезных ископаемых	2929,4	4130,4	6127,3	141,0	148,3	209,2	144,6
2.6. Водный налог	2,2	2,3	2,7	104,5	117,4	122,7	110,8
2.7. Земельный налог	176,4	186	187	105,4	100,5	106,0	103,0
2.8. Транспортный налог	139,0	154,9	161,2	111,4	104,1	116,0	107,7
2.9. Налоги специальных налоговых режимов	388,4	446,9	520,4	115,1	116,4	134,0	115,8
3. Прочие налоговые и неналоговые доходы, всего	11594,7	11531,7	13510,8	99,5	117,2	116,5	107,9

Анализ динамики показал, что сумма прямых налогов в доходах бюджетной системы РФ возросла за исследуемый период на 54,5% , а сумма косвенных увеличилась на 28,3%, при общем росте доходов бюджетной системы на 15,3%.

2.2. Основные направления налоговой политики Российской Федерации по развитию прямых налогов на 2019-2021 гг.

Рассмотрим наиболее важные направления налоговой политики Российской Федерации в отношении прямых налогов, определенные «Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов», утвержденными Минфином России [32].

В отношении налогообложения прибыли организаций предусматриваются следующие нововведения:

1. Снятие ограничения на применение инвестиционного налогового вычета участниками консолидированных групп налогоплательщиков (КГН), а также расширение сферы его применения в части компенсации затрат налогоплательщиков, осуществляющих строительство объектов коммунальной, транспортной и социальной инфраструктур в рамках договора о комплексном освоении территории.

2. Продление моратория на создание новых КГН и ограничение на внесение изменений в действующие договоры о создании КГН в части присоединения или выхода организаций из этих групп с установлением предельного срока действия договора о создании КГН до 1 января 2023 года.

3. Введение обязанности для ответственных участников КГН по представлению информации о прогнозируемых поступлениях от КГН по налогу на прибыль организаций для целей обеспечения эффективного бюджетного планирования органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, на территории которых участники КГН осуществляют свою деятельность.

4. Уточнение условий применения участниками региональных инвестиционных проектов преференций, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, а также установленного понятийного

аппарата для единообразного толкования и исключения споров между налоговыми органами и налогоплательщиками.

5. Регламентирование порядка учета для целей налогообложения прибыли/убытков реорганизованных организаций в целях исключения незаконной налоговой оптимизации.

6. Установление порядка учета расходов организации по приобретению основных средств, используемых в производственной деятельности, но не подлежащих амортизации в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах.

7. Ограничение права субъектов Российской Федерации с 2023 года устанавливать для отдельных категорий налогоплательщиков пониженные налоговые ставки по налогу на прибыль организаций, подлежащему зачислению в бюджеты субъектов Российской Федерации с учетом предлагаемых изменений в правила налогообложения при трансфертном ценообразовании.

8. Совершенствование налогообложения доходов и расходов, связанных с финансированием зарубежных геологоразведочных проектов, источником которых являются займы, предоставленные взаимозависимыми лицами, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации, в целях стимулирования деятельности российских нефтяных компаний по поиску и оценке месторождений углеводородного сырья вне территории Российской Федерации.

9. Продление до 2024 года включительно в целях обеспечения сбалансированности бюджетов субъектов Российской Федерации зачисления в федеральный бюджет суммы налога на прибыль организаций, исчисленной по ставке 3 процента, в бюджеты субъектов Российской Федерации - 17 процентов, в целях последующего распределения одного процентного пункта указанного налога между бюджетами наименее обеспеченных регионов.

В отношении налогообложения доходов физических лиц предусматриваются следующие нововведения:

1. Уточнение в целях налогообложения порядка пересчета в рубль расходов на приобретение облигаций внешних облигационных займов Российской Федерации, номинированных в иностранной валюте.

2. Уточнение условий предоставления налоговых вычетов в отношении опекунов недееспособных граждан.

3. Уточнение условий предоставления имущественных налоговых вычетов в сумме фактических расходов на погашение процентов по кредитам, полученным в целях рефинансирования ипотечных жилищных кредитов, если такие кредиты выданы в соответствии с программой помощи отдельным категориям заемщиков по ипотечным жилищным кредитам (займам), оказавшихся в сложной финансовой ситуации.

4. Уточнение условий социальных налоговых вычетов в целях унификации их применения.

5. В целях обеспечения определенности налогообложения:

- уточнение порядка признания расходов при определении налоговой базы в случае продажи жилого помещения, доли в котором выделены членам семьи, направившим средства материнского капитала на погашение обязательств по ипотечному жилищному кредиту, выданному на приобретение указанного жилого помещения;

- уточнение порядка признания расходов при определении налоговой базы при продаже недвижимого имущества, используемого в предпринимательской деятельности;

- уточнение порядка налогообложения доходов в виде экономической выгоды при прекращении обязательств без их исполнения налогоплательщиком;

- уточнение порядка налогообложения в части применения имущественного налогового вычета при продаже имущества, полученного на безвозмездной основе, а также в порядке дарения или наследования.

6. В целях обеспечения полноты и своевременности уплаты НДФЛ предусматривается:

- введение права самостоятельного исчисления налоговым органом НДФЛ в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации при продаже недвижимого имущества (с учетом кадастровой стоимости указанного имущества);

- расширение круга лиц, на которых возложены обязанности налоговых агентов в отношении доходов по операциям с ценными бумагами.

7. Уточнение порядка исчисления и уплаты НДФЛ индивидуальными предпринимателями с учетом отмены декларирования предполагаемого дохода.

8. Предоставление права представления отчетности по месту учета одного из обособленных подразделений в случаях наличия нескольких обособленных подразделений организации на территории одного муниципального образования.

В отношении имущественного налогообложения предусматриваются следующие нововведения:

1. Продолжение работы по переходу к налогообложению объектов недвижимого имущества исходя из их кадастровой стоимости.

2. Исключение с 1 января 2019 года движимого имущества из объектов обложения налогом на имущество организаций для создания стимулов для ускоренного внедрения и развития технологий отечественной промышленности, а также обновления активной части основных фондов организаций (машин, оборудования).

3. Уточнение порядка исчисления налога на имущество физических лиц с установлением коэффициента, ограничивающего ежегодное увеличение суммы налога, исчисляемого на основании кадастровой стоимости, не более чем на 10 процентов по сравнению с предыдущим годом.

4. Продолжение работы по реализации механизма «двух ключей», в рамках которой предлагается передать регионам полномочия по установлению налоговых льгот по налогу на имущество организаций и земельному налогу для резидентов особых экономических зон и

управляющих компаний особых экономических зон, участников свободной экономической зоны.

В отношении налога на добычу полезных ископаемых предусматриваются следующие нововведения:

1. Проведение мониторинга действия специфических ставок НДС при добыче многокомпонентных комплексных руд в Красноярском крае, установленных с 1 января 2017 года, и подготовка по итогам которого будут подготовлены рекомендации по распространению специфических ставок НДС на другие регионы и на другие виды полезных ископаемых, включая общераспространенные.

2. Проведение работы по подготовке проекта федерального закона, направленного на совершенствование механизма налогообложения НДС добычи руд редких металлов и редких металлов, имеющих стратегическое назначение.

3. В целях обеспечения сбалансированности бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: продление действия повышенной ставки НДС при добыче нефти (плюс 428 рублей за тонну), установленной на 2018 - 2020 годы, на период до 31 декабря 2021 года.

4. Введение с 1 января 2019 года нового режима налогообложения для нефтяного сектора - налог на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья (далее - НДС), который будет осуществляться в тестовом режиме на отдельных участках недр, расположенных как в традиционных, так и новых регионах нефтедобычи.

В отношении упрощенной системы налогообложения и единого сельскохозяйственного налога предусматриваются следующие нововведения:

1. Установление порядка определения остаточной стоимости основных средств для индивидуальных предпринимателей, применяющих УСН.

2. Уточнение порядка определения налоговой базы по УСН в отношении учета доходов и расходов товариществ собственников жилья, товариществ собственников недвижимости, управляющих организациями,

садоводческих, огороднических или дачных некоммерческих товариществ (некоммерческих партнерств), жилищных, садоводческих, огороднических, дачных или иных специализированных потребительских кооперативов в части средств, полученных от собственников недвижимости в оплату коммунальных услуг и перечисленных ресурсоснабжающим организациям.

3. Уточнение порядка учета субсидий и средств финансовой поддержки, полученных из бюджетной системы Российской Федерации, налогоплательщиками, применяющими УСН и ЕСХН, в случае компенсации за счет указанных средств ранее произведенных налогоплательщиками расходов.

4. В целях упрощения порядка учета расходов на приобретение основных средств по ЕСХН и УСН и приведения в соответствие с положениями главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ, исключение нормы, согласно которой основные средства, права на которые подлежат государственной регистрации в соответствии с законодательством Российской Федерации, учитываются в расходах с момента документально подтвержденного факта подачи документов на регистрацию указанных прав.

5. Предоставление Правительству Российской Федерации права устанавливать порядок отнесения судов к рыбопромысловому флоту в целях исключения неоднозначной правоприменительной практики ЕСХН сельскохозяйственными товаропроизводителями, осуществляющими рыболовство.

В отношении патентной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход предусматриваются следующие нововведения:

1. Расширение перечня видов предпринимательской деятельности, в отношении которых применяется патентная система налогообложения (ПСН), за счет включения в него видов деятельности, связанных с растениеводством и животноводством, а также услуг, связанных с этими видами деятельности.

2. Предоставление субъектам Российской Федерации полномочий по установлению ограничений для применения ПСН:

- по общей площади сдаваемых в аренду (наем) жилых и нежилых помещений, дач, земельных участков, принадлежащих индивидуальному предпринимателю на праве собственности;

- по общему количеству автотранспортных средств и судов водного транспорта;

- по общему количеству объектов розничной торговли и общественного питания и (или) их общей площади.

3. Запрет применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) и ПСН организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими розничную торговлю в части реализации товаров, подлежащих маркировке контрольными (идентификационными) знаками в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Предусматривается разработка нового специального налогового режима - системы налогообложения в виде налога на профессиональный доход для физических лиц, не имеющих наемных работников, в том числе самозанятых граждан, предусматривающего использование новых информационно-технологических решений, позволяющих налогоплательщикам автоматизированно с использованием мобильного приложения обмениваться информацией с налоговыми органами без представления налоговой отчетности, а также уплачивать единый платеж с выручки, включающий налог и страховые взносы.

На первом этапе в течение 10 лет планируется проведение пилотного проекта по применению указанного специального налогового режима в отдельных субъектах Российской Федерации.

2.3. Развитие налогообложения прибыли в целях регулирования инвестиционной деятельности организаций

Государство регулирует инвестиционную деятельность предприятий различными методами, в том числе и с помощью налога на прибыль.

Налог на прибыль - прямой, что означает непосредственное изъятие части средств налогоплательщика в бюджет государства. При этом, ставка налога на прибыль организаций является процентной (адвалорной), в связи с чем существует прямая зависимость между получаемой прибылью и суммой платежа по налогу на прибыль в абсолютном исчислении. Таким образом, налог на прибыль зависит во многом от инвестиционного климата и наращивания капитала хозяйствующими субъектами [24].

Наиболее часто используется пониженная ставка по налогу на прибыль, причем как на федеральном уровне, так и на региональном. Однако давно уже установлено, что льготная налоговая ставка на прибыль малоэффективна.

Более выгодным вариантом стало участие в региональных инвестиционных проектах, когда каждый регион устанавливает свои условия для получения такой льготы. Виды деятельности в отдельных регионах России, которым отдается приоритет, приведены в табл.2.4.

Существуют и регионы, в которых предоставление инвестиционных льгот не связано с участием в региональных инвестиционных проектах. Так, в Пермском крае предоставляют льготную налоговую ставку по налогу на прибыль для организаций, осуществляющих капитальные вложения на территории края и (или) занимающихся благотворительностью.

При этом региональные власти используют коэффициент, рассчитываемый как отношение средств, израсходованных на капитальные вложения и (или) благотворительность, к сумме налогооблагаемой прибыли, умноженное на 4,5.

Использование налогообложения прибыли в региональных инвестиционных проектах субъектов Российской Федерации

Субъект Российской Федерации	Стимулируемые виды деятельности/условия	Ставка налога на прибыль организаций
1	2	3
Регионы Дальнего Востока и Забайкалья	Сельское хозяйство; рыболовство и рыбоводство; добыча полезных ископаемых; производство и распределение электроэнергии, газа и воды. Инвестиции должны составлять не менее 500 млн руб. в течение 5 лет (50 млн руб. в течение 3 лет). Ставки устанавливаются федеральным законодательством РФ	0% в первые 5 лет; 10% в последующие 5 лет
Пензенская, Новосибирская, Ульяновская области	IT-компании (аккредитация Минкомсвязи РФ); сельское хозяйство; промышленность	до 15,5% за счет понижения региональной ставки
Вологодская область, Тульская область, Санкт-Петербург	Индивидуальное включение в Перечень приоритетных проектов региона	до 15,5% за счет понижения региональной ставки
Ивановская область	Машиностроение, обеспечение электроэнергией, газом и паром. Включение в Реестр инвестиционных проектов области (как правило, это текстильная промышленность)	15,5 - 17,5%, с возможным понижением региональной ставки

В Новосибирской области органы власти предоставляют льготные налоговые ставки в зависимости от доли капитальных вложений в налоговой базе: объем капитальных вложений должен составлять как минимум 2% налоговой базы, а максимально сниженная ставка не должна быть ниже 12,5% (с 2017 по 2020 г.) и предоставляться предприятиям, инвестировавшим в основные средства более 4% налогооблагаемой базы. Аналогичный подход в Калужской области.

Такая система преференций вместе с тем распространяется, как правило, на крупные организации с хорошей репутацией, занимающиеся инновациями и разработкой новых технологий, а также

усовершенствованием старых. Таким образом, она остается недоступной для большинства организаций в стране.

В данной связи можно было бы задействовать такую, перспективную на первый взгляд, форму поддержки, как инвестиционный налоговый кредит.

По сути дела, последний, представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение конкретного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль организации, а также по региональным и местным налогам. Однако такая практика не нашла широкого применения и по сути осталась декларативной. Этот кредит не стал действенным инструментом инвестиционной поддержки организаций.

Учитывая положения части первой НК РФ, инновационные организации имеют возможность претендовать на получение инвестиционного налогового кредита в установленном порядке при выполнении обозначенных условий. Так, законодательными нормами установлено, что инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся плательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих двух оснований, в частности (п. 1 ст. 67 НК РФ):

- 1) проведение этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства;

- 2) осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, а также новых видов сырья или материалов.

При этом инвестиционный налоговый кредит предоставляется по основаниям, указанным в первом случае, на сумму кредита, составляющую

100% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этом подпункте целей, а в остальных случаях - на сумму кредита, определяемую на основании соглашения между уполномоченным органом и заинтересованной организацией (п. 2 ст. 67 НК РФ).

В Краснодарском крае принят Закон от 02.07.2004 №731-КЗ «О государственном стимулировании инвестиционной деятельности в Краснодарском крае». Инвесторы, реализующие инвестиционные проекты, одобренные администрацией края, вправе претендовать на поддержку в форме инвестиционного налогового кредита. Он предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению между органом, уполномоченным принимать решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита, и инвестором.

Напомним, что в 2013 г. компания «ТНК-ВР» первой из российских нефтяных корпораций подписала соглашение с Федеральной налоговой службой о предоставлении инвестиционного налогового кредита для реализации проектов повышения энергоэффективности на старых месторождениях Западной Сибири. Соглашение между ФНС и «ТНК-Нягань» предусматривало предоставление последней налоговых льгот в размере 50% суммы налога на прибыль с отсрочкой выплаты на 5 лет, на срок с января 2013 г. до конца 2017 г. Ставка кредита составит 1/2 ставки рефинансирования Центрального банка РФ (на январь 2013 г. ставка составляла 8,25%). Полученная экономия (более 100 млн. руб. в год) была направлена на покупку энергоэффективного оборудования. Кредит затрагивал только федеральную часть налогов, отчисления в региональный бюджет сохранялись в полном объеме.

Однако есть причины, снижающие заинтересованность налогоплательщиков в оформлении инвестиционного налогового кредита. К ним относятся:

1) ограничения по бюджету субъектов Федерации, которые испытывают недостаточность средств даже на первоочередные цели (и социально значимые);

2) бюрократические преграды при получении такого кредита;

3) незаинтересованность регионов в предоставлении инвестиционного налогового кредита вследствие низких процентов, установленных законодательством при его использовании (не менее 1/2 и не более 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ), не перекрывающих инфляцию;

4) неуверенность субъектов управления в возврате задолженности налогоплательщиков по инвестиционному налоговому кредиту, в т.ч. вследствие отсутствия действенных процедур налогового контроля за целевым использованием налогового кредита и принудительного взыскания задолженности за счет предоставленного обеспечения (залога или обеспечения);

5) затруднения налогоплательщиков при получении поручительства или оформлении залога;

6) наличие конкурирующей налоговой льготы в виде «амортизационной премии», которая предоставляется в автоматическом режиме (без дополнительных согласований), уменьшает налоговую базу по налогу на прибыль организации и, соответственно, сумму налога.

Для обеспечения целевого использования инвестиционного налогового кредита и его возврата целесообразно в законодательном порядке (в том числе на региональном уровне) предусмотреть:

а) участие коммерческих банков в финансировании приобретения оборудования для осуществления НИОКР в форме предоставления кредита в случае превышения объема инвестиционного проекта в 100 млн. руб. При этом проценты по банковскому кредиту включать в налоговую базу в полном объеме, то есть без ограничений, устанавливаемых ст. 269 НК РФ;

б) установить обязательность страхования инвестиционного налогового кредита в случае, если объем инвестиционного проекта превышает 100 млн. руб., но в его финансировании коммерческие банки не участвуют;

в) в случае заключения договора о предоставлении инвестиционного налогового кредита с участием коммерческих банков и страховании его возврата разрешить постановку на учет приобретенного оборудования с единовременным списанием до 50% его первоначальной стоимости.

Первое предложение основывается на том, что коммерческие банки при предоставлении кредитов проводят проверку кредитоспособности заемщиков по отработанным технологиям, а по постоянным клиентам располагают актуальными экономическими досье. При участии в финансировании инвестиционных проектов коммерческие банки, во-первых, способны оказать квалифицированную помощь по оформлению инвестиционной заявки (составлению бизнес-плана), а во-вторых, могут быть поручителями перед налоговыми органами.

Что касается снижения процентов по долговым обязательствам, которые установлены ст. 269 НК РФ, то не стоит забывать, что проценты по банковскому кредиту не зависят от его целевого назначения. Но какие-то уступки и облегчения могли бы действовать для отдельных налогоплательщиков, реализующих перспективные инвестиционные проекты, под которые оформлены инвестиционный налоговый и банковский кредиты.

Инвестиционный налоговый кредит характеризуется более низкими ставками, чем обычные банковские, длительными сроками погашения, относительно мягкими финансовыми санкциями за нарушение договорной дисциплины. Интерес к ним самих налогоплательщиков понятен, как и его отсутствие у налоговых и финансовых органов.

Привлечение и погашение инвестиционного налогового кредита и банковского кредита требуют продолжительного времени, накладывая серьезные обязательства на компании, осуществляющие вложения в

оборудование для проведения научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ.

Для сокращения нагрузки на них п. 9 ст. 258 НК РФ целесообразно дополнить новым абзацем, предусматривающим для научных и инновационных организаций возможность включать одновременно в состав расходов до 50% стоимости приобретенных основных средств при условии оформления договора по ИНК и/или кредитного договора, а также договора страхования ИНК.

До настоящего времени проценты ИНК не относятся на расходы, учитываемые для целей налогообложения. Вместе с тем инвестиционный налоговый кредит является одной из форм заимствования, оформленной в порядке, установленном НК РФ, который подпадает под понятие долгового обязательства для целей гл. 25 «Налог на прибыль организаций», и, следовательно, проценты по инвестиционному налоговому кредиту целесообразно учитывать в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Поэтому в отношении процентов по инвестиционному налоговому кредиту считаем необходимым предусмотреть: возможность учета при формировании налоговой базы по налогу на прибыль организаций расходов в виде процентов за пользование инвестиционным налоговым кредитом. Это можно сделать путем внесения дополнения в п. 1 ст. 269 НК РФ, изложив его в следующем виде:

«1. В целях настоящей главы под долговыми обязательствами понимаются кредиты, инвестиционный налоговый кредит, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады, банковские счета или иные заимствования независимо от формы их оформления».

Еще одно предложение касается изменения срока, на который предоставлен ИНК, сейчас он составляет от одного года до 5 лет, а также увеличения его предельного значения. Представляется целесообразным увязать сроки предоставления инвестиционного налогового кредита со

сроком амортизации оборудования, от стоимости которого определяется размер ИНК, с учетом применения амортизационной премии.

Поскольку оборудование может быть различным по сроку полезного использования (фактически до 20 лет и более), а инфляция остается ощутимой, то максимальный срок предоставления инвестиционного налогового кредита все-таки необходимо ограничивать. При снижении уровня инфляции максимальный срок может быть увеличен.

Приведем примерный расчет для оборудования с полезным сроком использования 20 лет [24].

Годовая норма амортизации составляет 5% ($100 : 20$), а при использовании амортизационной премии в 30% срок полного списания при равномерном методе достигнет 15 лет. Без ограничений ИНК возврат налога составлял бы 6,7% стоимости оборудования в год. Получается, что при современном уровне инфляции бюджет потерял бы фактически всю сумму налогов, на которую был предоставлен кредит.

Предположим далее, что ежегодный уровень инфляции составляет в среднем 10%. Тогда максимальный срок предоставления инвестиционного налогового кредита может быть равен 10 годам, учитывая, что уровень платности за кредит в размере до 3/4 ставки рефинансирования ЦБ РФ позволит бюджету получить реальные денежные средства в доходную часть.

К тому же успешное внедрение инноваций позитивно скажется на величине налоговой базы.

Исходя из изложенного, редакция абз. 3 п. 1 ст. 66 части первой НК РФ могла бы выглядеть так: «Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до десяти лет, но не более срока полезного использования оборудования, с учетом применения ускоренного списания расходов на капитальные вложения в порядке, предусмотренном п. 9 ст. 258 настоящего Кодекса».

Регионом может быть установлен ряд других параметров в части налогообложения прибыли организаций. Например, предельная ставка в 5%

региональной части налога на прибыль организаций. Также регион принимает решение о сроке инвестиционного налогового вычета. По умолчанию организация, решившая применять инвестиционный налоговый вычет, обязана делать это в течение трех лет подряд. Но на региональном уровне это условие может быть скорректировано.

Законодатель, внося предлагаемые изменения в Налоговый кодекс, предоставил бы как никогда широкую свободу действий для субъектов хозяйственной деятельности.

Однако у любого нововведения существуют и свои минусы:

- длинный список субъектов экономической деятельности, не имеющих права на вычет. С другой стороны, это субъекты, которые уже имеют какие-либо привилегии (например, участники региональных инвестиционных проектов, резиденты особых экономических зон и так далее). Полный список приведен в п. 11 ст. 286.1 Налогового кодекса РФ.

Но эти льготы имеют свои недостатки, и запрет на их совмещение с другими загоняет организации в жесткие рамки;

- п. 12 ст. 286.1 НК РФ устанавливает следующее правило: если объект, по которому налогоплательщиком были осуществлены капитальные вложения и применен инвестиционный налоговый вычет, выбыл из активов организации до окончания срока его полезного использования, то налог будет восстановлен за весь период применения вычетов, а налогоплательщик будет к тому же обязан уплатить за этот период пени.

Между тем невероятно сложно построить работу организации таким образом, чтобы предугадать все движения капитала на несколько лет вперед, учесть все внешние факторы.

Кроме того, применение вычета автоматически ставит под запрет амортизацию активов, по которым применен вычет. При их выбытии налогоплательщик, обязанный возместить налог и уплатить пени, лишается возможности применить льготные механизмы амортизации, он приобретает новые убытки, которые ложатся на его плечи тяжелым бременем уже в

последующих налоговых периодах. Так, льгота, имеющая своей целью поддержку и облегчение бремени налогоплательщиков-инвесторов, ставит их в крайне затруднительное положение.

Как видим, инвестиционный налоговый вычет по налогу на прибыль организаций обставлен многочисленными и порой неоправданными ограничениями. Итоги подводить рано, но, на наш взгляд, большого эффекта вычет не даст. Налогоплательщики будут задаваться вопросом: а стоит ли рисковать?

Первым регионом, который воспользовался правом, предоставленным НК РФ, на введение на своей территории инвестиционного налогового вычета по налогу на прибыль организаций, стала Республика Карелия.

22.03.2018 г. Законодательное Собрание Республики Карелия приняло Закон, предусматривающий введение инвестиционного вычета. В соответствии с Законом воспользоваться вычетом могут организации или обособленные подразделения, находящиеся на территории Республики и осуществляющие следующие виды экономической деятельности:

- производство биологически активных добавок к пище;
- производство лекарственных препаратов и материалов, применяемых в медицинских целях. Предельная величина вычета составляет 8,5%.

Введение вычета обсуждают региональные власти Московской, Пензенской областей, а также Ставропольского и Приморского краев.

В целом необходимо отметить, что, несмотря на существующие недостатки, процесс введения тех или иных инвестиционных льгот имеет положительное влияние на инвестиционный климат в РФ.

Как бы то ни было, в 2016 - 2017 гг. наблюдался существенный рост инвестиций, что объясняется, очевидно, не только общеэкономической конъюнктурой, но и результативными мерами государства в области налогообложения прибыли и стимулирования инвестиционной деятельности организаций через упрощение порядка предоставления налоговых льгот, введение льготных ставок по налогу на прибыль.

2.4. Перспективы введения прямого налога на добавленный доход в целях актуализации налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли

Система налогообложения нефтяной отрасли требует актуализации в контексте сложившихся экономических условий в мире в целом и в Российской Федерации в частности. В этих целях в Российской Федерации с 1 января 2019 года введен новый режим налогообложения для нефтяного сектора - налог на дополнительный доход при добыче углеводородного сырья (НДД), который будет осуществляться в тестовом режиме на отдельных участках недр, расположенных как в традиционных, так и новых регионах нефтедобычи.

Снижение в рамках режима НДД суммарной величины налогов, зависящих от валовых показателей, то есть НДС и вывозной таможенной пошлины на нефть, и введение налога на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья, величина которого зависит от величины расчетного денежного потока от деятельности по разработке отдельного участка недр с учетом сложившихся на мировых рынках цен на углеводородное сырье и фактически понесенных и оплаченных капитальных и операционных затрат на его добычу [41].

К идее введения НДД, основная цель которого отмена экспортных пошлин, которые выполняли функцию изъятия сверхприбыли и не вполне соответствовали принципам международной торговли, пришлось прийти через «налоговый маневр». В ходе налогового маневра был задан вектор постепенной их отмены, перевода всей налоговой нагрузки в налог на добычу полезных ископаемых.

Об использовании налога на дополнительный доход в Российской Федерации впервые заявлено в 1997 г. при вынесении на рассмотрение Государственной Думы поправок в часть вторую НК РФ. Законопроект состоял в применении налога на дополнительный доход для нефте- и газодобывающих компаний на территории государства, однако переход на

этот налог имел добровольный характер и реализовывался только по желанию налогоплательщика. Данная норма не вызвала поддержки в нефтегазовом сообществе и не прошла дальше первого чтения.

Экономические реалии современной российской действительности активизировали дискуссии экономистов относительно необходимости полного или частичного реформирования налогообложения нефтяной и газовой отраслей. Дальнейшие шаги в этом направлении были сделаны в 2011 г., они характеризовались так называемыми налоговыми маневрами, которые привели к изменениям режима налогообложения и утверждению вектора развития фискальной системы на ближайшие 15 лет [41].

Эволюция налогообложения нефтегазовой отрасли и изменение таможенно-тарифного регулирования охарактеризованы в табл. 2.5.

Таблица 2.5

Эволюция налогообложения нефтегазовой отрасли

Этап	Эффект
1. "60-66-90" (с 01.10.2011). Снижение экспортных пошлин (ЭП) на нефть; снижение ЭП на светлые нефтепродукты; увеличение ЭП на темные нефтепродукты	Стимулирование и поддержание добычи на действующих месторождениях; увеличение инвестиций в глубину переработки нефти; снижение экономики экспорта темных нефтепродуктов
2. Малый налоговый маневр (с 01.01.2014). Несущественное снижение ЭП на нефть; несущественное снижение ЭП на дизельное топливо; увеличение НДС на нефть	Рост бюджетных поступлений; сохранение маржи и привлекательности разработки месторождений, а также нефтепереработки; первый этап перекалывания налоговой нагрузки с экспорта на добычу нефти
3. Большой налоговый маневр (с 01.01.2015). Существенное снижение ЭП на нефть; существенное снижение ЭП на светлые	Компенсация бюджетных поступлений за счет роста налоговой нагрузки НДС; увеличение стимулов глубокой переработки нефти; второй этап перекалывания налоговой нагрузки с экспорта на добычу нефти; снижение рисков субсидирования стран ТС в рамках создания ЕЭП

С 2017 г. в формулу расчета НДС на нефть внесено новое слагаемое, которое составит 306 в 2017 г., 357 в 2018 г., 428 в 2019 г.

За счет только данного изменения в 2017 г. НДСИ возрос на 306 руб. за тонну добытой нефти. С 1 января 2020 г. эту норму планируется исключить.

В 2017 г. согласно условиям большого налогового маневра в нефтяной отрасли изменились индикаторы налогового и таможенно-тарифного регулирования. В нефтяной отрасли повысилась ставка НДСИ и снижается ставка экспортной пошлины по сырой нефти; ставки экспортных пошлин снизились на светлые нефтепродукты и повышаются на мазут (рис.2.1)

Вывозная таможенная пошлина, %

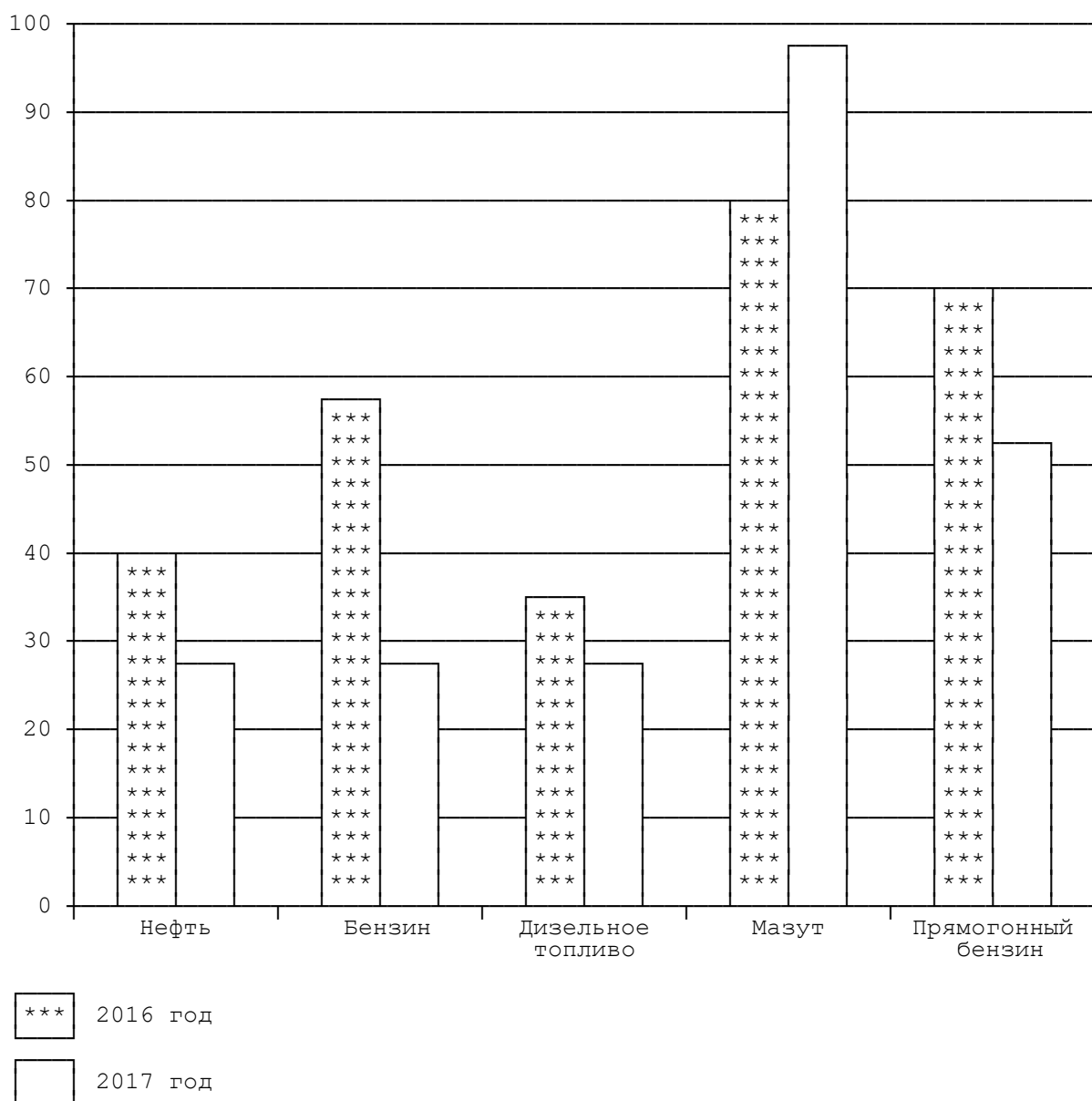


Рис.2.1. Результаты налогового маневра в нефтяной отрасли

В 2017 г. сумма дополнительных доходов федерального бюджета от повышения НДС на нефть оценена в 150 млрд. руб. Эта мера привела к росту налоговой нагрузки на нефтяные компании и, согласно позиции ряда экспертов, повысила вероятность ускорения темпов падения добычи нефти в традиционных регионах по причине роста издержек. Повышение НДС также привело к росту внутренних цен на нефть, что может негативно сказаться на предприятиях нефтеперерабатывающей отрасли.

Основные параметры налогового маневра в 2017 г. представлены на рис. 2.

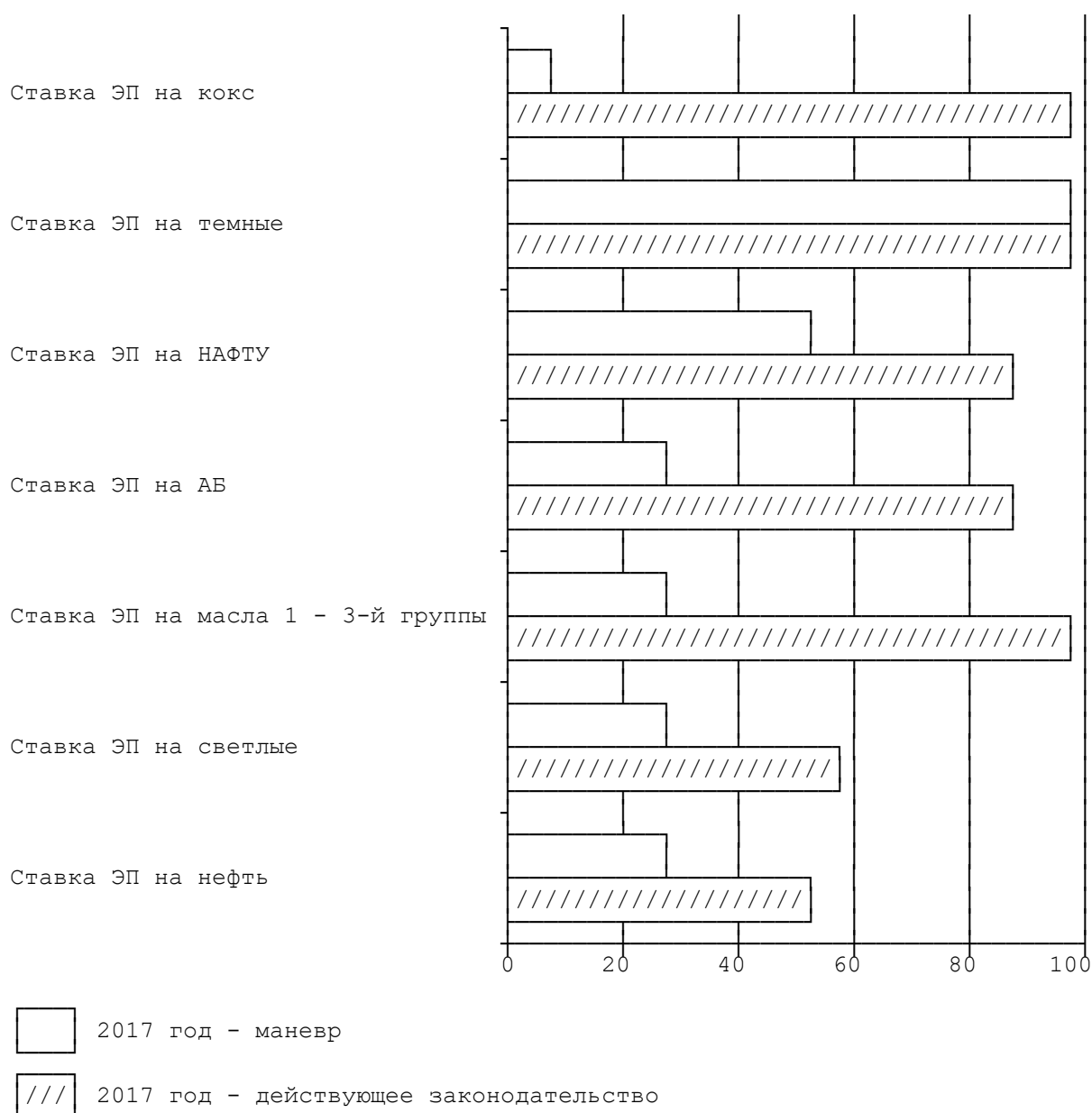


Рис.2.2. Параметры налогового маневра в 2017 г.

Главными решениями стали сформулированные постулаты о необходимых условиях для введения в нефтяном секторе Российской Федерации инновационного для нее подхода к налогообложению, который предполагает разрушение связи основных фискальных платежей и выручки в пользу основного финансового результата - прибыли.

Степень оправданности подобного решения при наличии сопутствующих рисков будет дискуссионной, так как на сегодняшний день доход бюджета государства на 50% сформирован из доходов от нефтегазовых поступлений. Все это еще раз подтверждает необходимость серьезной проработки вопроса перехода к налогу на дополнительный доход.

Отметим, что при формировании действующей системы налогообложения предполагался в будущем поэтапный переход к налогообложению добычи нефти налогом на финансовый результат и адвалорным роялти.

Использование налога на финансовый результат в настоящее время более логично и целесообразно для новых месторождений. На месторождениях, которые уже разрабатываются, отсутствует необходимость обложения дополнительной прибыли, не образующейся на них, кроме того, на этих месторождениях отсутствует необходимость в налоговом стимулировании в целях привлечения инвестиций, вложенных в их разработку.

Для определения налоговой базы НФР целесообразно использовать разность стоимости добытых и реализованных углеводородов, общей суммы эксплуатационных затрат минус амортизация, капитальных затрат и невозмещенных затрат предыдущего налогового периода. Все расчеты необходимо производить с учетом текущей инфляции и размера процентных ставок по кредитным займам.

Отсутствие оптимального регулируемого механизма администрирования доходов и расходов налогоплательщика привело к прямой зависимости величины экспортной пошлины, налога на добычу

полезных ископаемых и стоимости нефти (сумма, составляющая около 90% ото всех налоговых платежей добывающей отрасли).

Финансовая действительность диктует два возможных варианта развития событий: расширение списка льгот либо включение издержек в расчет базы налогообложения. Отметим, что увеличение перечня льгот может поставить под сомнение объективность выбора параметров, а также усложнит их администрирование, что снизит прозрачность и гибкость самой системы. Сравнительный анализ налоговых поступлений в условиях действующей налоговой системы и в случае введения НФР отражен на рис. 2.3.

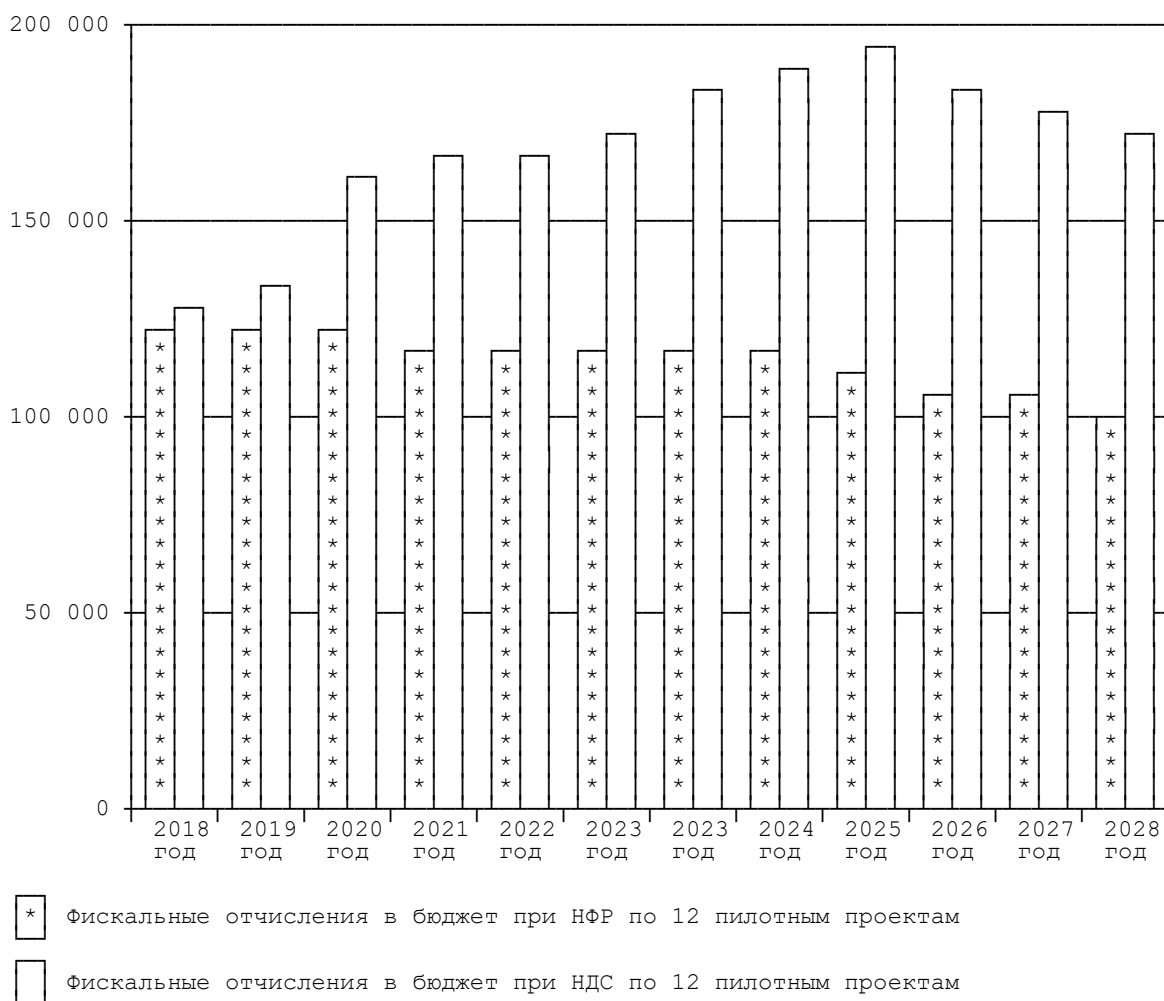


Рис.2.3. Налоговые поступления в условиях действующей налоговой системы и в случае введения НФР

Налог на дополнительный доход действует во многих государствах мира, что свидетельствует о его широкой апробации и положительном эффекте.

На сегодняшний день опыт обложения нефтегазовой отрасли налогом на финансовый результат представлен в следующих странах:

- 1) Норвегия: НФР - ставка 51%, налог на прибыль - по ставке 27%;
- 2) Великобритания: НФР - ставка 20%, налог на прибыль - по ставке 30%;
- 3) Австралия: НФР - ставка 40%, налог на прибыль - по ставке 30%;
- 4) США: НФР - ставка 35%, налог на прибыль штата - по ставке 35%, федеральный - 9%.

Те государства, которые перешли на подобную систему, не имели возможности до конца использовать все положительные стороны этой системы обложения. Ни в одном из государств, применявших НФР, не был достигнут серьезный рост добычи, все государства значительно потеряли в уровне бюджетных поступлений, и все столкнулись с серьезными трудностями в администрировании налогового режима и необходимостью формирования индивидуальных льгот для отдельных проектов.

В целом использование методов налогообложения, распространенных в развитых государствах, в текущих социально-экономических условиях российской действительности затруднительно.

Определенные особенности применения подобных систем налогообложения нереальны к адаптации в российских условиях. Возможен вариант согласования процентной ставки, на которую повышаются возмещаемые затраты. Возможны различные варианты ее определения: единовременное списание затрат или постепенное увеличение стоимости основных средств для целей начисления амортизации.

В зависимости от итогов внедрения НДД в пилотных проектах необходимо будет принимать решение о корректировке его использования.

Налоговую базу планируется вычислять как расчетные доходы от добычи углеводородного сырья минус эксплуатационные и капитальные расходы по разработке месторождений, ставка предполагается в размере 50%. Налог на дополнительный доход будет снижать базу налога на прибыль организаций, в остальном действующий порядок исчисления налога на прибыль организаций сохраняется.

Минфин России рассматривает введение налога на дополнительный доход параллельно с отменой экспортных пошлин. При отмене пошлин будет экономически выгодно переходить на налог на финансовый результат, при этом формально переход для большинства новых месторождений регионов станет вынужденным с экономической точки зрения.

Введение налога на финансовый результат может отрицательно сказаться на уровне поступлений в течение первых трех лет, но в долгосрочной перспективе государство только выиграет. Правительство готово сейчас пойти на небольшие потери, чтобы уйти от практики адресного и необоснованного стимулирования. Бюджет будет получать дополнительные средства в долгосрочной перспективе по мере того, как новые месторождения будут облагаться новым налогом.

Отдельно в случае запуска пилотных проектов с применением налога на финансовый результат требуется найти те критерии, которые позволят более объективно судить об итогах проведенного эксперимента и возможностях распространения его на всю отрасль.

Расчеты показывают, что вполне реально подобрать такие критерии ставки налога на финансовый результат и величины «апlifта», которые сохранят налоговые отчисления в бюджет в абсолютном выражении на том же уровне, что и при действующей налоговой системе. При этом в целом ряде случаев произойдет перераспределение налоговой нагрузки между отдельными группами проектов исходя из величины издержек.

Из всех потенциальных плюсов перехода на налог на финансовый результат можно отметить лишь снижение нагрузки на компании и учет их

финансовых результатов, а не только оборотных показателей, причем, вероятнее всего, это отрицательно скажется на бюджете страны, который в большей степени зависит от поступлений налогов на добычу нефти.

Плюсы упрощения администрирования, снижения числа индивидуальных льгот и стимулирования разработки углеводородного сырья являются теоретическими, для наступления реального эффекта необходимо в рамках многосторонних рабочих групп тщательно выверить все параметры будущей налоговой системы.

На сегодняшний момент наблюдается неготовность органов исполнительной власти к введению методического аппарата, основанного на использовании финансовых показателей компаний, к ним отнесены не только применение расчетных цен для целей налогообложения, но и дополнительное применение налога на финансовый результат. При всем этом отсутствие реформирования в отечественном налогообложении, вероятно, приведет к серьезным последствиям не только в нефтегазовой отрасли, но и в других отраслях экономики по причине бюджетообразующей функции нефтегазового комплекса. В связи с этим наряду с изменением налоговой политики в нефтегазовой отрасли необходимо уделить внимание выравниванию ситуации на внутреннем нефтяном рынке и создать ряд экономических механизмов, которые позволяли бы понизить влияние методов, применяемых сегодня [41].

Таким образом, фискальные возможности вводимой системы обложения прибыли можно охарактеризовать как высокие с учетом нюансов российской экономики, ее апробация в пилотных регионах может столкнуться с некоторыми трудностями, преодолимыми при условии высокой результативности налогового администрирования и гибкости самих законодательных инициатив. При этом прогнозируется высокая инвестиционная активность в разработке «трудных» месторождений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного в выпускной квалификационной работе исследования показывают, что прямые налоги имеют важнейшее значение для формирования доходов бюджета государства.

При этом, участвуя в перераспределении национального дохода, прямые налоги выступают частью единого процесса воспроизводства, специфической формой производственных отношений.

В связи с актуальностью темы исследования в первой главе работы рассмотрены такие вопросы как определение и экономическая сущность прямых налогов, а также порядок взимания прямых налогов в Российской Федерации.

В работе отмечено, что прямые налоги подразделяются на реальные, которыми облагаются отдельные виды имущества налогоплательщика, и личные, которые взимаются в соответствии с размером дохода с учетом предоставленных налоговых льгот.

Окончательным плательщиком прямых налогов является владелец имущества (дохода).

Во второй главе работы проведен анализ взимания прямых налогов и их влияния на формирование доходов бюджетной системы Российской Федерации.

Анализ структуры поступления прямых налогов в бюджетную систему в целом по Российской Федерации, т.е. в консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов показал, что в целом прямые налоги составляли: в 2016 г. - 36,9% всех доходов бюджетной системы РФ, а косвенные налоги (НДС и акцизы) – 21,4%; в 2017 г. - 40,4% всех доходов бюджетной системы РФ, а косвенные налоги – 22,0%; в 2018 г. - 42,8% всех доходов бюджетной системы РФ, а косвенные налоги – 20,6%.

Поэтому сделан вывод, что прямые налоги являются основными доходобразующими налогами бюджетной системы Российской Федерации, причем, при увеличении их совокупной доли в доходах бюджетной системы РФ за исследуемый период на 5,9% и при снижении доли косвенных налогов на 0,8%.

Анализ структуры поступления отдельных видов прямых налогов в в общей их сумме, показал, что в общей сумме прямых налогов, поступивших в бюджетную систему в 2018 г. в целом по Российской Федерации, наибольшую долю составляли следующие налоги: налог на добычу полезных ископаемых – 38,8%; налог на прибыль организаций – 26,0%, налог на доходы физических лиц – 23,1% суммы прямых налогов, поступивших в доходы бюджетной системы Российской Федерации.

Таким образом, указанные три прямых налога – НДФЛ, НДС и НПО – составили в общей совокупности 87,9% общей суммы прямых налогов, поступивших в бюджетную систему в целом по Российской Федерации в 2018 г.

Такое изменение структуры поступления прямых налогов в бюджетную систему России объясняется тем, что сумма прямых налогов в доходах бюджетной системы России возросла за исследуемый период на 54,5% , а сумма косвенных увеличилась только на 28,3%, при общем росте доходов бюджетной системы на 15,3%.

Также во второй главе работы определены направления совершенствования взимания прямых налогов в Российской Федерации.

Учитывая то, что важным направлением совершенствования прямого налогообложения является развитие налогообложения прибыли в целях регулирования инвестиционной деятельности организаций, в работе предлагаются определенные пути регулирования инвестиционной деятельности предприятий с помощью определенных элементов механизма налога на прибыль организаций.

В частности, это может быть установление в отдельных регионах определенных условий для получения льготной налоговой ставки налога на прибыль, зачисляемой в бюджеты субъектов Российской Федерации, например, в зависимости от доли капитальных вложений в налоговой базе.

Также предлагается активнее задействовать такую форму поддержки, как инвестиционный налоговый кредит, практика которого не нашла широкого применения и по сути осталась декларативной, в связи с чем этот кредит не стал действенным инструментом инвестиционной поддержки организаций.

Регионом может быть установлен ряд других параметров в части налогообложения прибыли организаций. Например, предельная ставка в 5% региональной части налога на прибыль организаций. Также регион может принимать решения о сроке инвестиционного налогового вычета.

В заключительной части работы проведена оценка перспектив введения прямого налога на добавленный доход в целях актуализации налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли. При этом предложен поэтапный переход в будущем к налогообложению добычи нефти налогом на финансовый результат.

Использование налога на финансовый результат в настоящее время более логично и целесообразно для новых месторождений. На месторождениях, которые уже разрабатываются, отсутствует необходимость обложения дополнительной прибыли, не образующейся на них, кроме того, на этих месторождениях отсутствует необходимость в налоговом стимулировании в целях привлечения инвестиций, вложенных в их разработку.

В целом, проведение данных мероприятий со временем сделает систему функционирования прямых налогов более рациональной.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19702/8c4446341751252f81bd6293ccbff8d503880806.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]. – режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/#dst0.
3. Агузарова, Ф.С. Прямые налоги и сборы Российской Федерации: роль, проблемы и перспективы развития [Текст] / Ф.С. Агузарова // [Электронный ресурс]. – режим доступа: www.consultant.ru.
4. Алексеева, Г.И. Особенности порядка исчисления и уплаты налога на имущество организациями [Текст] / Г.И. Алексеева // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2017. – №624. – С. 21-24.
5. Анализ системы налогообложения развитых стран [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.briik.ru/index.php/prb?id=51>
6. Анищенко, А. Банкротство, выплата долгов и НДФЛ [Текст] /А. Анищенко // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2019. – №3. – С. 11-13.
7. Аулов, Ю.Л. Исследование бюджетной информации о налоге на прибыль организаций для оценки роли прибыли в рыночной экономике [Текст] / Ю.Л. Аулов, В.В. Ковальчук // Научные исследования и разработки / Сборник научных работ 33й Международной научной конференции Евразийского Научного Объединения (г. Москва, ноябрь 2017). – Москва: ЕНО, 2017. – 246 с.
8. Аулов, Ю.Л. Систематизация информации о налоге на прибыль организаций для оценки прибыли в рыночной экономике / Ю.Л. Аулов, В.В. Ковальчук, Е.С. Сушкова // Актуальные проблемы развития экономических, финансовых и кредитных систем: сборник материалов V Международной научно-практической конференции (г. Белгород, 8 сентября 2017 г.) / науч.

ред.: М.В. Владыка, О.В. Ваганова, Н.Е. Соловьева. – Белгород: ИД «Белгород» НИУ «БелГУ», 2017. – 180 с.

9. Будакова, Н.И. Новшества в уплате налога на имущество организаций [Текст] / Н.И. Будакова // Услуги связи: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2018. – №5. – С. 21-23.

10. Будакова, Н.И. Уплата НДФЛ в 2019 году [Текст] / Н.И. Будакова // Оплата труда: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2019. – №2. – С. 14-17.

11. Булаев, С.В. Новые разъяснения по НДС [Текст] / С.В. Булаев // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2016. – №7. – С. 14-17.

12. Гетьман, В.Г. Дальнейшее совершенствование налогообложения прибыли в коммерческих организациях [Текст] / В.Г. Гетьман // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – №5. – С. 15-18.

13. Головченко, О.Н. Гармонизация прямого налогообложения в странах Европейского союза [Текст] / О.Н. Головченко // Финансовое право. – 2016. – №1. – С. 24-26.

14. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации [Текст]: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л.И. Гончаренко. – М. : Издательство Юрайт, 2015. – 541 с.

15. Гришина, О.П. Уплата налога на имущество организациями и ИП в рамках УСНО [Текст] / О.П. Гришина // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2018. – №3. – С. 17-21.

16. Данченко, С.П. Обзор изменений налогового законодательства [Текст] / С.П. Данченко // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2018. – №6. – С. 10-11.

17. Елина, Л.А. НДФЛ и имущественные налоги: изменения для граждан (комментарий к Закону от 23.11.2015 №320-ФЗ) [Текст] / Л.А.Елина // Главная книга. – 2016. – №2. – С. 23-24.
18. Емельянова, Е.В. Изменения в налогообложении с 2018 года (Федеральный закон №335-ФЗ) [Текст] / Е.В. Емельянова // Жилищно-коммунальное хозяйство: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2018. – №1. – С. 34-36.
19. Еременко, Н.Н. Нюансы уплаты налога на имущество организаций с кадастровой стоимости [Текст] / Н.Н. Еременко // Аптека: бухгалтерский учет и налогообложение. – 2017. – №4.
20. Зобова, Е.П. НДФЛ: точечные изменения в 2018 году [Текст] / Е.П. Зобова // Актуальные вопросы бухгалтерского учета и налогообложения. – 2018. – №1. – С. 14-17.
21. Золоторецкая, А. Новации по налогу на прибыль [Текст] / А. Золоторецкая // Новая бухгалтерия. – 2018. – №9. – С. 44-47.
22. Лермонтов, Ю. Налог на имущество организаций в отношении движимого имущества. Как применять [Текст] / Ю.Лермонтов // Финансовая газета. – 2018. – №28. – С. 22-24.
23. Лермонтов, Ю. Применение льгот по налогу на имущество организаций [Текст] / Ю. Лермонтов // Финансовая газета. – 2019. – №4. – С. 11-13.
24. Липатова, И.В. Налогообложение прибыли и инвестиционной деятельности организаций [Текст] / И.В. Липатова // Финансы. – 2019. – №2. – С. 14-17.
25. Майбуров, И.А. Теория и история налогообложения: учебное пособие [Текст] / И.А. Майбуров. – М. : Проспект, 2017. – 422 с.
26. Маслова, Т. Грядущие изменения в налогообложении [Текст] / Т. Маслова // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. – 2017. – №№ 11, 12.

27. Мезенцева, Ю.Р. Актуальные проблемы налогообложения физических лиц в РФ [Текст] / Ю.Р. Мезенцева, Д.Х. Гончаев, К.Е. Харченко, Е.Е. Шевченко // Управление экономическими системами: электронный научный журнал. – 2017. – №6. – С. 15-17.
28. Налоги и взносы с заработной платы (2-е издание, переработанное и дополненное) [Текст] / под ред. Т.В. Гороховой. – ГроссМедиа, РОСБУХ, 2017. – 312 с.
29. Налоговое перераспределение доходов в бюджетной системе России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://referati.info/projects/project-61350.html>.
30. Орлова Е.В. Налог на имущество организаций – 2019 [Текст] / Е.В. Орлова // Налоговый вестник. – 2018. – №10. – С. 16-19.
31. Осипова, Е.С. Проблемы и противоречия российской практики налогообложения [Текст] / Е.С. Осипова // Налоги (журнал). – 2018. – №4. – С. 25-28.
32. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2019 год и на плановый период 2020 и 2021 годов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru/ru/>
33. Основы построения и взимания налога на доходы физических лиц в Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.mesi.ru/upload/publication_list/2013/20.pdf.
34. Пансков, В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика. [Текст]: В 2 т. Т. 1 : учебник и практикум для академического бакалавриата / В. Г. Пансков. – М. : Издательство Юрайт, 2016. – 336 с.
35. Парамонов, Д.И. НДФЛ. Доходы, освобождаемые от налогообложения, и доходы, не подлежащие налогообложению [Текст] / Д.И. Парамонов, Н.Д. Рябова // Электронный журнал «Финансовые и бухгалтерские консультации». – 2019. – №1. – С. 13-14.

36. Петрова, Г.В. Мировая практика налогообложения доходов и недвижимого имущества физических лиц [Текст] / Г.В. Петрова // Юридический мир. – 2015. – №1. – С. 35-37.

37. Пономарева, К.А. Система источников налогового права Европейского союза: правовое регулирование прямого налогообложения [Электронный ресурс] / К.А. Пономарева // – Режим доступа: www.consultant.ru.

38. Принципы разграничения и распределения налогов по вертикали бюджетной системы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.vkaznu.ru/index.php?showtopic=1364>.

39. Причины возникновения налоговых платежей в экономике государства [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lektsii.com/10-18877.html#1>.

40. Пьянова, М.В. Новый налог на имущество физических лиц: социальное измерение [Текст] / М.В. Пьянова // Международный научный журнал «Символ науки». – 2016. – №3. – С. 29-30.

41. Рошупкина, В.В. Актуализация налогообложения прибыли нефтегазовой отрасли: перспективы налога на добавленный доход [Текст] / В.В. Рошупкина // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №№15-16.

42. Савотеев, К. Выбираем/меняем объект налогообложения на УСН [Текст] / К. Савотеев // Налоговый учет для бухгалтера. – 2016. – №12. – С. 15-17.

43. Семенихин, В.В. Налог на доходы физических лиц (3-е издание, переработанное и исправленное) [Текст] / В.В. Семенихин. – ГроссМедиа, РОСБУХ, 2018. – 386 с.

44. Семенихин, В.В. Налог на имущество организации (6-е издание, переработанное и дополненное) [Текст] / В.В. Семенихин. – ГроссМедиа, РОСБУХ. – 2018. – 341 с.

45. Семенихин, В.В. Налог на прибыль организаций (5-е издание, переработанное и дополненное) [Текст] / В.В. Семенихин. – ГроссМедиа, РОСБУХ. – 2017. – 359 с.
46. Семенова, Н.Н. Совершенствование налогообложения доходов физических лиц в России в контексте формирования социально ориентированной налоговой политики [Текст] / Н.Н. Семенова // Международный бухгалтерский учет. – 2018. – №№13-14.
47. Спиридонова, Н. Особая налоговая ответственность. Как организациям платить налог на имущество [Текст] / Н. Спиридонова // Финансовая газета. – 2018. – №4. – С. 16-17.
48. Справочная информация о ставках и льготах по имущественным налогам [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.nalog.ru/rn31>.
49. Тютин, Д.В. Налоговое право. Курс лекций (издание пятое, дополненное) [Электронный ресурс] / Д.В. Тютин / Режим доступа: <http://ivo.garant.ru/#/document/57356157>.
50. Федотов, Д.Ю. Анализ прогнозирования налоговых доходов федерального бюджета России [Текст] / Д.Ю. Федотов // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2018. – №4. – С. 35-36.
51. Чимидова, Е.В. Комментарий к Приказу Минэкономразвития России от 20.04.2018 №218 «О коэффициентах-дефляторах к ставке налога на добычу полезных ископаемых при добыче угля» [Текст]/ Е.В. Чимидова // Нормативные акты для бухгалтера. – 2018. – №10. – С. 35-36.
52. Чулкова, Л. Льгота по налогу на имущество организаций [Текст] / Л. Чулкова // Налоговый вестник. – 2018. – №12. – С. 17-18.
53. Информация Федерального казначейства об исполнении консолидированного бюджета Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.roskazna.ru/konsolidirovannogo-byudzheta-rf/>.
54. Статистическая отчетность ФНС России по форме 1-НОМ [электронный ресурс] // – режим доступа: https://www.nalog.ru/rn31/related_activities/statistics_and_analytics/forms/5432274/.

ПРИЛОЖЕНИЯ